

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -
полные тексты
На сайте электронной библиотеки
www.учебники.информ2000.рф

И ФЕДЕРАЦИИ
льного образования
НИВЕРСИТЕТ

»

- НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:
1. Диссертации и научные работы
 2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
 3. Школьные задания
- Онлайн-консультации
ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА
Приглашаем авторов

Г. И. МАНСУРОВА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие по изучению дисциплины
для студентов экономико-математического
факультета по специальности
08050765 «Менеджмент организации»
И 08050565 «Управление персоналом»

Рерайт дипломов и других текстов

Вернуться в библиотеку учебников

Начните интернет-бизнес с недорогого сайта-визитки

Дистанционные курсы по созданию сайтов

Ульяновск
2010

Уникальные информационные продукты:

- для повышения квалификации преподавателей;
- для рефератов и контрольных;
- для самообразования топ-менеджеров.

УДК 657(075)
ББК 65.052
М 23

Рецензенты

канд. эконом. наук, доцент кафедры «Экономика и управление на предприятиях АПК» УГСХА В. В. Рассадин;
канд. эконом. наук, доцент кафедры «Финансы и кредит» УГСХА
И. Т. Нуретдинов

*Утверждено редакционно-издательским советом университета
в качестве учебного пособия*

Мансурова, Г. И.

М 23 Бухгалтерский учет : учебное пособие / Г. И. Мансурова. –
Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 163 с.
ISBN 978-5-9795-0666-1

В пособии с учетом новых нормативных документов излагаются основные вопросы программы дисциплины «Бухгалтерский учет».

Пособие окажет эффективную помощь в получении теоретических знаний и необходимых практических навыков. Материал представлен в систематизированном виде. В книге приведено большое количество схем, дающих наглядное представление о рассматриваемом предмете, многие сведения даны в удобной табличной форме.

Издание подготовлено на кафедре «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» Ульяновского государственного технического университета и предназначено для студентов специальностей 08050765 «Менеджмент организации» и 08050565 «Управление персоналом».

**УДК 657(075)
ББК 65.052**

ISBN 978-5-9795-0666-1

© Мансурова Г. И., 2010
© Оформление. УлГТУ, 2010

СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	5
1.1. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	8
1.2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА РАСЧЕТНЫХ СЧЕТАХ.....	15
1.3. УЧЕТ ПЕРЕВОДОВ В ПУТИ.....	25
Тема 2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ОРГАНИЗАЦИИ	27
2.1. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И ОПЛАТЫ ТРУДА.....	27
2.2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ.....	48
2.3. ПРОЧИЕ РАСЧЕТЫ С ПЕРСОНАЛОМ.....	49
Тема 3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	51
3.1. ПОНЯТИЕ, ВИДЫ (ГРУППЫ) ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	51
3.2. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	56
3.3. АРЕНДА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	76
3.4. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	81
Тема 4. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	83
4.1. ПОНЯТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ИХ ВИДЫ.....	83
4.2. ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	85
4.3. ПОСТУПЛЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	87
4.4. АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	92
4.5. ВЫБЫТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	94
Тема 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	97
5.1. СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ.....	97
5.2. ТОВАРЫ.....	106
5.3. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ.....	109
5.4. РАСХОДЫ НА ПРОДАЖУ.....	114
5.5. РЕЗЕРВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ.....	116
5.6. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ.....	116
Тема 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	118
6.1. ПОНЯТИЯ ИЗДЕРЖЕК, ЗАТРАТ, СЕБЕСТОИМОСТИ.....	118
6.2. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ (КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ).....	121
6.3. СПОСОБЫ УЧЕТА ЗАТРАТ (КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ).....	122
6.4. УЧЕТ РАСХОДОВ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА.....	123
6.5. УЧЕТ РАСХОДОВ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ.....	126
6.6. УЧЕТ РАСХОДОВ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВА.....	127
6.7. УЧЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ И ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ.....	128
6.8. БРАК В ПРОИЗВОДСТВЕ.....	130

6.9. УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА.....	131
6.10. ОБОБЩЕНИЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ.	133
Тема 7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	134
7.1. ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА	134
7.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УЧЕТА	134
7.3. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	137
7.4. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ	139
7.5. ФОРМИРОВАНИЕ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ (УБЫТКА)	140
7.6. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ (УБЫТКА)	141
Тема 8. УЧЕТ КАПИТАЛА	143
8.1. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	143
8.2. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА	146
8.3. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА	147
8.4. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (УБЫТКА).....	148
8.5. УЧЕТ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ	148
Тема 9. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ	150
9.1. РЕЗЕРВЫ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ.....	150
9.2. РЕЗЕРВЫ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ	151
9.3. РЕЗЕРВЫ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ВЛОЖЕНИЙ В ЦЕННЫЕ БУМАГИ	152
9.4. РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ.....	152
9.5. ЧИСТЫЕ АКТИВЫ ОРГАНИЗАЦИИ	153
Тема 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	155
10.1. ПОНЯТИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ, ИХ ВИДЫ	155
10.2. ПОСТУПЛЕНИЕ И ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	157
10.3. ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	157
10.4. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО ФИНАНСОВЫМ ВЛОЖЕНИЯМ.....	160
10.5. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	160
10.6. ВЫБЫТИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	162

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Изучение курса «Бухгалтерский учет» играет важную роль в процессе профессиональной подготовки высококвалифицированных экономистов всех профилей и предполагает:

- рассмотрение бухгалтерского учета как науки, основного источника достоверной информации, необходимой для успешного управления организацией и делового сотрудничества за ее пределами;
- получение методологического представления о месте и роли бухгалтерского учета в условиях перехода к рынку;
- овладение теоретическими и практическими основами организации учетного процесса во всех организациях независимо от ведомственной принадлежности, форм собственности, организационно-правовых норм и видов деятельности;
- ознакомление с порядком ведения записей в первичных документах, системой счетов бухгалтерского учета, технологией обработки учетной информации, учетными регистрами и формами бухгалтерского учета.

Учебное пособие нацелено на усвоение лекционного курса по предмету «Бухгалтерский учет» и предназначено для студентов специальности 08050765 «Менеджмент организации» и 08050565 «Управление персоналом».

Выписка из ГОС ВПО

ОПД.Ф.08 ОПД.Ф.04	Бухгалтерский учет Основное содержание и порядок ведения учета: денежных средств, дебиторской задолженности, инвестиций в основной капитал, основных средств, арендованного имущества, нематериальных активов, долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений, производственных запасов, текущих и долгосрочных обязательств, капитала, фондов и резервов, издержек хозяйственной деятельности, готовой продукции, работ, услуг и их реализации, финансовых результатов и использования прибыли, хозяйственных операций на забалансовых счетах.
----------------------	---

Цель и задачи изучения дисциплины

Курс входит в число основных базовых дисциплин для подготовки экономистов по специальности «Менеджмент», «Управление персоналом». Изучение данного курса предусмотрено государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования.

Цели курса – усвоение теоретических основ и овладение практическими приемами в области ведения бухгалтерского учета на предприятии.

Задачи курса:

- 1) определить место бухгалтерского учета как науки, основного источника достоверной информации, необходимой для эффективного управления организацией;
- 2) изучить теоретические основы бухгалтерского учета;
- 3) усвоение и применение методов бухгалтерского учета для формирования правильных решений в области экономики.

Требования к уровню освоения дисциплины

Студент должны знать:

– основные принципы бухгалтерского учета и базовые общепринятые правила ведения бухгалтерского учета активов, обязательств, капитала, доходов, расходов в организациях (предприятиях);

– систему сбора, обработки, подготовки информации финансового характера;

– проблемы, решаемые в процессе формирования информации для характеристики состояния и изменений основного и оборотного капитала, собственных и заемных средств, порядок формирования финансового результата движения финансовых потоков за отчетный год, а также взаимосвязь бухгалтерского учета и налогового учета.

Студенты должны уметь:

- использовать систему знаний о принципах бухгалтерского учета для разработки и обоснованной учетной политики предприятия;
- решать на примере конкретных ситуаций вопросы оценки, учетной регистрации и накопления информации финансового характера с целью последующего ее представления в бухгалтерских и финансовых отчетах;
- применять в процессе работы план счетов бухгалтерского учета и его модификаций в виде рабочих планов счетов отдельных организаций как составной части их учетной политики.

Студенты должны приобрести навыки:

- об использовании пользователями информации финансового учета в процессе принятия решений;
- о взаимосвязи финансового, управленческого и налогового учета в процессе принятия решений;
- об основных концепциях бухгалтерской отчетности.

Тема 1. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

1.1. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Правила осуществления кассовых операций

Кассовые операции – операции по приему, хранению и расходу наличных денег и денежных документов. Порядок осуществления кассовых операций регламентируется нормативными актами Центробанка РФ.

Работу с кассой осуществляет кассир (в небольших организациях – бухгалтер-кассир), на которого посредством подписания договора о полной материальной ответственности возлагается ответственность за сохранение денег и денежных документов. Наличные деньги и денежные документы хранятся в кассе – специально оборудованном помещении организации или сейфе.

Работая с наличными деньгами необходимо соблюдать следующие правила:

1. Соблюдение лимита остатка кассы. Ежегодно организация обязана предоставлять на утверждение в банк, осуществляющий ее кассовое обслуживание, Расчет сумм лимита (предельно допустимой суммы наличности в кассе на конец дня). Когда лимит не установлен, он признается равным нулю. Ежедневно в случае превышения лимита на конец дня излишек должен быть сдан в банк (кроме трех рабочих дней для выплаты зарплаты, когда допускается хранение неограниченного количества денег).

2. Использование наличной выручки. Расходование наличной выручки согласовывается с банком и ограничено конкретным перечнем расходов на выплату зарплаты, пособий, премий, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения, командировочные расходы, хозяйственные нужды. Внесение наличных денег из кассы организации на банковские счета других организаций и физических лиц не допускается.

3. Соблюдение предельного размера расчетов наличными между юридическими лицами. Согласно указанию ЦБ РФ «Об установлении

предельного размера расчетов между юридическими лицами», данный предел составляет **100 000 рублей** по одной сделке. Т. е. по договорам, стоимость которых больше указанной суммы, расчеты наличными деньгами запрещены. К расчетам с физическими лицами и индивидуальными предпринимателями данное ограничение не применяется.

4. Применение контрольно-кассовой техники. При продаже товаров, работ, услуг за наличный расчет (или при оплате пластиковыми картами) в установленных случаях должна применяться контрольно-кассовая техника, включенная в Государственный Реестр.

Нарушение правил работы с наличными деньгами влечет административную ответственность должностных лиц организации в размере от 4 000 до 5 000 рублей и организации как юридического лица – 40 000-50 000 рублей (ст.15.1 КоАП РФ).

Синтетический учет кассовых операций

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах организации предназначен активный синтетический счет 50 «Касса».

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

- 50.1 «Касса организации»;
- 50.2 «Операционная касса»;
- 50.3 «Денежные документы»;
- 50.4 «Касса в валюте» и др.

На субсчете 50.1 «Касса организации» учитываются денежные средства в кассе организации.

На субсчете 50.2 «Операционная касса» учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т. п. Он открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

На субсчете 50.3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должен быть открыт соответствующий субсчет для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов из кассы организации.

Поступление наличных денег в кассу

Наличные деньги поступают в кассу организации:

- с банковских счетов организации;
- от покупателей (выручка от продаж);
- от подотчетных лиц (возврат неиспользованных сумм);
- в оплату за денежные документы;
- от сотрудников организации (возврат займов, возмещение ущерба);
- от учредителей (внесение уставного капитала) и т. д.

Операции по поступлению денежных средств в кассу оформляются унифицированным первичным документом – Приходным кассовым ордером (форма КО-1). Бухгалтер выписывает (оформляет на компьютере) 1 экземпляр приходного кассового ордера. Отрывную часть (квитанцию) необходимо заверить печатью и выдать лицу, внесшему деньги в кассу.

Деньги, которые поступают в кассу как выручка за товары, работы, услуги нужно оформлять с применением кассового аппарата, т. е. помимо квитанции к приходному ордеру покупателю должен быть выдан кассовый чек. Если в течение дня таких операций совершается несколько

(например, работа магазина), то покупатель получает только чек, а в конце дня на сумму общей выручки оформляется один приходный ордер.

Выписанный приходный ордер регистрируется в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма КО-3), и подшивается к отчету кассира (отрывной лист Кассовой книги).

Таблица 1

Корреспонденция счетов по приходу денежных средств

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Поступила выручка от реализации за наличный расчет	50	90.1
2	Поступили деньги с расчетного счета	50	51
3	Поступили деньги от покупателей	50	62
4	Возвращен остаток подотчетных сумм	50	71
5	Поступления от сотрудников организации	50	73
6	Поступления от учредителей	50	75
7	Получено в кассу от разных дебиторов	50	76
8	Оприходованы излишки денежных средств, выявленные при инвентаризации	50	91.1

Хранение наличных денег в кассе

Согласно Порядку ведения кассовых операций в РФ обеспечение сохранности наличных денежных средств возложено на руководителя организации.

К рекомендованным правилам по обеспечению сохранности наличных денег относятся следующие:

1. Помещение кассы должно быть изолированно, во время совершения операции двери кассы должны быть закрыты.
2. В помещение кассы доступ посторонних лиц запрещен.
3. Наличные деньги должны храниться в специальных сейфах и хранилищах, ключи от которых имеются у ограниченного количества лиц (оригиналы – у кассира, дубликаты – у директора).
4. Помещения кассы ежедневно опечатываются кассирами.
5. Не допускается хранение в кассе наличных денег, не принадлежащих организации.

6. При транспортировке денег кассир должен быть обеспечен транспортом и охраной.

7. В случае недееспособности кассира приказом руководителя назначается лицо его замещающее, на которое также возлагается полная материальная ответственность.

8. Разрешается заключать договора инкассации с банками и договора страхования со страховыми компаниями.

Все документы, связанные с приходом и расходом денежных средств, хранятся в архиве организации 5 лет.

Выдача наличных денег из кассы

Операции по выдаче денежных средств из кассы оформляются унифицированным первичным документом – Расходным кассовым ордером (форма КО-2). Расходный кассовый ордер может быть составлен на одну операцию или на группу однотипных операций (например: на выплату зарплаты оформляется Платежная ведомость и на общую сумму по ведомости выписывается один расходный кассовый ордер).

В любом приходном или расходном документе обязательно наличие записей: руководителя, главного бухгалтера, кассира. Все кассовые документы после осуществления по ним операций погашаются специальным штампом «Оплачено» или «Получено» с указанием даты. В денежных документах никаких исправлений, даже оговоренных, не допускается.

Выписанный расходный ордер регистрируется в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма КО-3), и подшивается к отчету кассира (отрывной лист Кассовой книги).

Выдача наличных денег из кассы происходит в следующих случаях:

1. выплата заработной платы и приравненных к ней платежей (премии, отпускные, пособия);
2. выдача денег под отчет сотрудникам организации;
3. сдача наличных денег в банк;
4. выплаты поставщикам;
5. выплаты учредителям.

Таблица 2

Корреспонденция счетов по выдаче денежных средств из кассы

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Выплачена зарплата из кассы	70	50
2	Выдано под отчет на хозяйственный расходы	71	50
3	Выданы дивиденды учредителям	75	50
4	Переданы деньги инкассатору	57	50
5	Оплачена задолженность поставщикам	60	50
6	Выданы денежные средств в счет займа персоналу	73	50
7	Отражается недостача денежных средств, выявленная при инвентаризации	94	50

Кассовая книга и отчетность кассира

Регистрация приходных и расходных кассовых ордеров ведется в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма КО-3), предназначенном для контроля за целевым использованием средств.

В случае, если в организации имеется несколько касс, старший кассир (гл. бухгалтер) должен вести Книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма КО-5), в которой фиксируются суммы, принятые (выданные) другим кассирам.

Движение наличных денег учитывается в Кассовой книге (форма КО-4). Организация обязана вести одну кассовую книгу, прошнурованную, с пронумерованными листами, опечатанную и заверенную подписями руководителя и главного бухгалтера.

Кассовую книгу ведет кассир. Каждый лист кассовой книги состоит из 2-х одинаковых частей, одна из которых заполняется как первый экземпляр, а другая – через копировальную бумагу – как второй. Вторым экземпляром отрезается и служит отчетом кассира, к которому в конце дня подшиваются приходные и расходные кассовые ордера вместе с подтверждающими документами. Отчет кассира подлежит проверке главным бухгалтером.

В случае если кассовая книга ведется автоматизировано (на компьютере), она распечатывается по итогам месяца, а в конце года брошюруется, опечатывается и заверяется необходимыми подписями.

Учет денежных документов

Денежные документы – документы, имеющие стоимостную оценку, приобретенные организацией и хранящиеся в его кассе.

На субсчете 50-3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы.

К денежным документам **НЕ относятся**:

- документы на нематериальные активы (их учитывают на счете 04);
- ценные бумаги (учитываются на счете 58);
- бланки строгой отчетности (учитываются на счете 006);
- выкупленные у акционеров акции (счет 81).

Денежные документы учитываются в сумме фактических затрат на их приобретение. Приобретение денежных документов может осуществляться за наличный и безналичный расчет.

Оприходованные в кассе денежные документы (путем оформления приходного кассового ордера) выдаются подотчетным лицам для использования или реализуются сотрудникам организации по льготным ценам (выбытие оформляется расходным кассовым ордером).

В кассовой книге движение денежных документов отражается обособленно. Ежемесячно кассир сдает отчет о движении денежных документов.

Рассмотрим корреспонденцию на следующем примере: Организация приобрела путевку за 10 000 руб. и реализовала ее сотруднику по льготной цене (3 000 рублей).

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Оприходована путевка от поставщика – 10 000 руб.;	50.3	76.1
2	Оплачено поставщику за путевку – 10 000 руб.;	76.1	51
3	Путевка реализуется сотруднику – 10 000 руб.;	76.4	50.3
4	Сотрудник оплатил в кассу льготную стоимость путевки – 3 000 руб.	50	76.4
5	Часть стоимости путевки компенсирована за счет средств ФСС – 7 000 руб.	69.1	76.4
	или Часть стоимости путевки компенсирована за счет прибыли – 7 000 руб.	84	76.4
6	С работника удержан НДФЛ с суммы компенсации за путевку – 910 руб. (7 000 × 13%)	70	68.4

Инвентаризация кассы

Инвентаризация кассы проводится в соответствии с приказом №49 Минфина РФ от 13.06.1995 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» и Порядком ведения кассовых операций.

Цель инвентаризации – проверка правил хранения наличных денег, оформления первичной и вторичной учетной документации, соответствие остатка в кассовой книге фактическому остатку в кассе.

Проведение инвентаризации обязательно в случаях:

- при смене кассира;
- при выявлении недостач и хищений;
- перед составлением годовой отчетности.

В остальных случаях сроки проведения инвентаризации устанавливает руководитель организации в Приказе о проведении инвентаризации, также в Приказе назначается комиссия для проведения инвентаризации (представители руководства, бухгалтерии, службы аудита).

Инвентаризация начинается с проверки учетного остатка, отраженного в отчете кассира, фактическому наличию денег в кассе. Если фактический остаток больше учетного, то в кассе имеется излишек, который должен быть признан в составе прочих доходов организации. В обратном случае в кассе недостача, которая должна быть взыскана за счет кассира.

По результатам инвентаризации составляется Акт по форме Инв-15, на основании которого в бухгалтерии делают проводки:

Дт 50 Кт 91.1 – на сумму излишка;

Дт 94 Кт 50 – на сумму недостачи;

Дт 73 Кт 94 – недостача отнесена на кассира.

1.2. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ НА РАСЧЕТНЫХ СЧЕТАХ

Для осуществления расчетов организации открывают в банках счета. В зависимости от назначения выделяют:

1. Расчетный счет
2. Валютный счет
3. Специальные счета

Расчетный счет

Расчетный счет – это счет, открытый в банке и предназначенный для хранения рублевых средств и проведения безналичных расчетов с другими юридическими и физическими лицами. Порядок открытия расчетного счета регулируется Банком России.

Согласно гражданскому законодательству банковский счет (как минимум один) обязана иметь каждая организация, являющаяся юридическим лицом. Расчетный счет должен быть открыт после государственной регистрации юридического лица.

Для этого организация сдает в банк следующий пакет документов:

- заявление на открытие расчетного счета;
- заполненный договор банковского счета (2 экз.);
- нотариально заверенные копии учредительных документов (устав, учредительный договор, решение и т. д.);
- нотариально заверенную копию свидетельства о государственной регистрации;
- копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
- карточка с образцами подписей лиц, имеющих право распоряжаться счетом и образцом оттиска печати;
- копию информационного письма об учете в органах статистики;
- иные документы по требованию банка.

Бланки заявления, карточки и договора можно получить в банке.

В течение нескольких дней юристы и службы безопасности банка проверяют документы, после чего выносят решение об открытии счета. Если с документами все в порядке, то организация получает подписанный руководством банка договор банковского счета и уведомление об открытии счета в банке.

Об открытии счета банк сообщает в налоговую инспекцию, где ваша организация стоит на учете. При этом организация в течение 10 дней также должна сообщить в налоговую об открытии счета путем представления Сообщения об открытии (закрытии) счетов.

В случае если организация во время не проинформирует налоговую об открытии счета, ее могут оштрафовать на 5 000 рублей (статья 118 НК РФ), а также директора на сумму от 1 000 до 2 000 рублей (статья 15.4 КоАП РФ).

При открытии расчетного счета с организацией заключается Договор банковского счета, в котором отражается перечень банковских услуг по расчетному и кассовому обслуживанию, также указываются номер расчетного счета и платежные реквизиты банка (корреспондентский счет и банковский идентификационный код (БИК)).

Документальное оформление операций по расчетному счету

Банк осуществляет безналичные расчеты организации на основе документов установленной формы. В настоящее время выделяют следующие основные *формы безналичных расчетов*: расчеты платежными поручениями; расчеты по аккредитивам; расчеты по инкассо; расчеты чеками. Форму безналичных расчетов организация выбирает самостоятельно. Банки не имеют права вмешиваться в договорные отношения своих клиентов. Для проведения той или иной операции по банковским счетам организация должна предоставить в банк соответствующий расчетный документ. Расчетные документы принимаются банками в четырех экземплярах.

Расчеты платежными поручениями применяются организациями-плательщиками при списании денежных средств со своего счета на счет получателя средств. Платежное поручение является расчетным документом, содержащим распоряжение владельца счета обслуживающему его банку о переводе определенной денежной суммы на счет получателя средств, открытом в этом или другом банке. В платежном поручении обязательно должны называться: номер и дата, вид платежа, реквизиты плательщика (расчетный счет, БИК, ИНН), сумма, банк получателя и рекви-

зиты получателя, назначение платежа, обязательно ставится подпись и печать организации.

Расчеты по аккредитивам применяются в тех случаях, когда оплата денежных документов производится по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки товара покупателю. Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлению последним документов, соответствующих условиям аккредитива.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов: депонированные и гарантированные; отзывные и безотзывные. При открытии *депонированного аккредитива* банк перечисляет за счет средств плательщика сумму в распоряжение исполнительного банка на весь срок действия аккредитива. *Отзывным* называется аккредитив, который может быть изменен или отменен без предварительного согласия получателя средств. *Безотзывной аккредитив* может быть отменен только с согласия получателя средств. *Гарантированный аккредитив* предоставляет банку право списывать средства с корреспондентского счета, открытого у него, в пределах суммы аккредитива.

Расчеты чеками. *Чек* – это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной суммы чекодержателю. *Чекодатель* – это юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми оно вправе распоряжаться путем выставления чеков. *Чекодержатель* – это юридическое лицо, в пользу которого выдан чек.

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действие по получению от плательщика платежа. Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных, требований и инкассовых поручений. **Платежное требование** – это платежный документ, содержащий требование кредитора (получателя средств) по договору к должнику (плательщику) об оплате определенной денежной суммы через банк. **Инкассовое поручение** является расчетным

документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке. Инкассовое поручение применяется:

- 1) для взыскания денежных средств контролирующими органами;
- 2) для взыскания по исполнительным документам;
- 3) в случаях, предусмотренных по договору между получателями и плательщиками денежных средств.

Зачисление средств на расчетный счет производится на основании **объявления на взнос наличными**, которое выписывается лицом, сдающим деньги в банк, а взамен полученных денег банк выдает квитанцию о сдаче денег.

Для контроля за движением денежных средств на расчетном счете банк выписывает **выписку из расчетного счета**, в которой указывается номер расчетного счета, дата, номер документов, сумма оборотов и остатки денежных средств. Выписки составляются с позиции банка. После получения выписки из банка бухгалтер проверяет соответствие сумм с документами и проставляет корреспонденцию счетов. Затем на основании выписки составляются ведомость 2 по дебету счета 51 и журнал-ордер 2 по кредиту счета 51.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств на расчетном счете организации ведется на активном счете 51 «Расчетные счета». По дебету счета отражается поступление денежных средств на расчетный счет организации, а по кредиту счета отражается списание денежных средств с расчетного счета организации. При наличии нескольких расчетных счетов аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету. Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Выписки банка выдаются уполномоченным на их получение лицам по распоряжению руководителя организации и по согласованию с главным бухгалтером.

Основные бухгалтерские записи по учету операций на расчетных счетах рассмотрены в таблице 3.

Таблица 3

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций на расчетном счете

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Поступили денежные средства из кассы на расчетный счет	51	50
2	Отражается поступление авансов, предоплаты от покупателей	51	62
3	Получены краткосрочные и долгосрочные кредиты и займы	51	66,67
4	Поступили от учредителей суммы вкладов в уставный капитал	51	75
5	Зачислены суммы страховых возмещений, полученных от страховых компаний	51	76
6	Предоставлены денежные займы другим организациям	58	51
7	Перечислены платежи в бюджет по налогам и сборам и внебюджетные фонды	68,69	51
8	Погашены краткосрочные и долгосрочные кредиты и займы	66,67	51
9	Оплачено поставщикам за товарно-материальные ценности (работы, услуги)	60	51
10	Оплачены счета различных организаций за работы, услуги	76	51

Валютный счет

Валютный счет – это счет, открытый в банке и предназначенный для хранения денежных средств в иностранных валютах и проведения безналичных валютных расчетов с другими юридическими и физическими лицами. Порядок открытия валютного счета регулируется Банком России.

Для открытия валютного счета организация предоставляет в банк тот же перечень документов, что и при открытии расчетного счета. Вместе с тем в обслуживающий банк необходимо дополнительно предоставить письмо с наименованием и прочими реквизитами организации в латинской транскрипции и контракты, подтверждающие, что хозяйствующий субъект является участником внешнеэкономической деятельности (в случаях, если валютный счет открывается для ведения внешнеэкономической деятельности, а не для хранения валютных средств предприятия).

При открытии валютного счета банк открывает **текущий валютный счет** (предназначенный для учета валюты, находящейся в распоряжении организации) и **транзитный валютный счет**, который служит для зачисления поступающей на счет валюты. На транзитный валютный счет упол-

номоченным банком зачисляются в полном объеме все поступления иностранной валюты в пользу резидента. Транзитный валютный счет предназначен для осуществления обязательной продажи валютной выручки, перечисленной юридическими и физическими лицами, не являющимися резидентами Российской Федерации, в оплату экспорта товаров, работ, услуг. После продажи оставшаяся часть валютной выручки подлежит перечислению с транзитного счета на текущий валютный счет организации.

Для учета наличных и движения денежных средств в иностранной валюте в банках используется счет 52 «Валютный счет». Счет активный, по дебету учитывается поступление валюты на счет. Счет 52 имеет два субсчета:

1. Валютный счет внутри страны.
2. Валютный счет за рубежом.

Записи производятся на основании выписок, которые предоставляются в двух валютах – в иностранной и рублевом эквиваленте, и приложений к ним денежных документов.

Таблица 4

Основные бухгалтерские записи по учету операций на валютном счете

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1	Зачислена экспортная выручка за отгруженную по контракту продукцию	52	62
2	Списывается часть валютной выручки для обязательной продажи кредитной организацией	57	52
3	Списывается стоимость продажи части валютной выручки по курсу банка России на дату продажи	91	57
4	Зачислен рублевый эквивалент проданной валюты	51	91
5	Отражаются расходы по комиссионному вознаграждению банка	91	51, 52
6	Начислены курсовые разницы: – положительные – отрицательные	57 91	91 57
7	Отражаются денежные средства, направленные на покупку валюты	57	51
8	Приобретенная валюта зачислена на валютный счет	52	57

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости имущества и обязательств в рубли производится по курсу, последнему по времени котировки Центральным банком РФ в отчетном периоде.

Аналитический учет по счету 52 ведут в разрезе каждого счета, открытого в учреждениях банков для хранения денежных документов и средств в иностранных валютах и отдельно по каждой валюте.

Специальные счета

Как правило, открывают для осуществления операций при определенных формах безналичных расчетов или для совершения операций целевого характера.

Источником денежных средств на специальных счетах являются денежные средства, переведенные с собственного расчетного счета или полученные банковские кредиты.

Для открытия специального счета необходимо в обслуживающем банке написать соответствующее заявление и в случае, если деньги перечисляются с расчетного счета, приложить к нему платежное поручение на перевод.

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

- 55.1 «Аккредитивы»;
- 55.2 «Чековые книжки»;
- 55.3 «Депозитные счета» и др.

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

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Принятые на учет по счету 55 «Специальные счета в банках» средства в аккредитивах списываются по мере использования их (согласно выпискам кредитной организации), как правило, в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Неиспользованные средства в аккредитивах после восстановления кредитной организацией на тот счет, с которого они были перечислены, отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55.1 «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

На субсчете 55.2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Суммы по полученным в кредитной организации чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков, т. е. в суммах погашения кредитной организацией предъявленных ей чеков (согласно выпискам кредитной организации), с кредита счета 55 «Специальные счета в банках» в дебет счетов учета расчетов (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55 «Специальные счета в банках»; сальдо по субсчету 55.2 «Чековые книжки» должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации. Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными

ми) отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55.2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55.3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные записи.

Аналитический учет по субсчету 55.3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах, открываемых к счету 55 «Специальные счета в банках», учитывается движение обособленно хранящихся в кредитной организации средств целевого финансирования. В частности, поступивших бюджетных средств, средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета, и т. д.

Филиалы, представительства и иные структурные подразделения организации, выделенные на отдельный баланс, которым открыты текущие счета в кредитных организациях для осуществления текущих расходов (оплата труда, отдельные хозяйственные расходы, командировочные суммы и т. п.), отражают на отдельном субсчете к счету 55 «Специальные счета в банках» движение указанных средств.

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках» обособленно.

Построение аналитического учета по этому счету должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, депозитах и т. п. на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Таблица 5

Счет 55 «Специальные счета в банках» корреспондирует со счетами

по дебету	по кредиту
50 Касса	04 Нематериальные активы
51 Расчетные счета	50 Касса
52 Валютные счета	51 Расчетные счета
60 Расчеты с поставщиками и подрядчи- ками	52 Валютные счета
62 Расчеты с покупателями и заказчика- ми	60 Расчеты с поставщиками и подрядчи- ками
66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	62 Расчеты с покупателями и заказчика- ми
67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	66 Расчеты по краткосрочным кредитам и займам
68 Расчеты по налогам и сборам	67 Расчеты по долгосрочным кредитам и займам
71 Расчеты с подотчетными лицами	68 Расчеты по налогам и сборам
75 Расчеты с учредителями	69 Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	70 Расчеты с персоналом по оплате труда
79 Внутрихозяйственные расчеты	71 Расчеты с подотчетными лицами
80 Уставный капитал	75 Расчеты с учредителями
86 Целевое финансирование	76 Расчеты с разными дебиторами и кре- диторами
91 Прочие доходы и расходы	79 Внутрихозяйственные расчеты
98 Доходы будущих периодов	80 Уставный капитал
99 Прибыли и убытки	81 Собственные акции (доли)
	84 Нераспределенная прибыль (непокры- тый убыток)

1.3. УЧЕТ ПЕРЕВОДОВ В ПУТИ

Счет 57 «Переводы в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в пути, т. е. денежных сумм (преимущественно выручка от продажи товаров организаций, осуществляющих торговую деятельность), внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению.

Основанием для принятия на учет по счету 57 «Переводы в пути» сумм (например, при сдаче выручки от продажи) являются квитанции

кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т. п.

Многие организации, особенно торговые, не имеют возможности сдавать наличные деньги (выручку) в течение рабочего дня в банк, в котором они открыли расчетный счет. В таком случае организация пользуется услугами банковских инкассаторов. В соответствии с условиями договора в назначенное время клиент готовит к сдаче деньги и выписывает сопроводительную ведомость в двух экземплярах.

Деньги и 1-й экземпляр ведомости помещаются в специальный мешок и передаются инкассатору под расписку на двух экземплярах ведомости. Суммы в банке зачисляются на расчетный счет. До момента зачисления деньги учитываются как переводы в пути.

Дт 57 Кт 50 – из кассы денежные средства переданы инкассатору;

Дт 51 Кт 57 – зачисление денег на расчетный счет через инкассатора.

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 «Переводы в пути» обособленно.

Таблица 6

Счет 57 «Переводы в пути» корреспондирует со счетами

по дебету	по кредиту
50 Касса	50 Касса
51 Расчетные счета	51 Расчетные счета
52 Валютные счета	52 Валютные счета
62 Расчеты с покупателями и заказчиками	62 Расчеты с покупателями и заказчиками
76 Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	73 Расчеты с персоналом по прочим операциям
79 Внутрихозяйственные расчеты	
90 Продажи	
91 Прочие доходы и расходы	

Организация учета наличного и безналичного денежного оборота в целом должна обеспечить контроль сохранности денежных средств и денежных документов соблюдением кассовой и расчетной дисциплины, целевое и рациональное их использование.

Тема 2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ОРГАНИЗАЦИИ

2.1. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И ОПЛАТЫ ТРУДА

Согласно Трудовому кодексу РФ, организация самостоятельно устанавливает систему оплаты труда. При этом в пределах одной организации разным категориям работников может быть установлена разная система оплаты труда.

Повременная (тарифная) система оплаты труда <i>Оплата производится за фактически отработанное время, независимо от результатов работы. В основе расчета – оклад или тариф.</i>				
1. Простая повременная Оклад = 1 000 руб., отработано 20 дней из 25 положенных		2. Премияльная повременная ЗП = ЗП по тарифу + премия в процентах от оклада		
Сдельная система оплаты труда <i>Оплата производится за объем выполненных работ, независимо от потраченного времени. В основе расчета – сдельные расценки.</i>				
1. Прямая сдельная ЗП = сдельная расценка за единицу работ × объем работ	2. Сдельно-премиальная ЗП = ЗП прямая сдельная + процент за перевыполнение плана	3. Сдельно-прогрессивная Увеличенные расценки оплаты за выработку сверх нормы	4. Косвенно-сдельная ЗП вспомогательных рабочих = процент от ЗП основных рабочих	5. Аккордная Объем работ и расценок устанавливается на бригаду, выплаты участникам зависят от квалификации и коэффициента трудового участия работника.
Комиссионная система оплаты труда <i>Оплата производится в размере процента от выручки организации</i>				
1. С применением минимального оклада ЗП = минимальный оклад + процент от выручки		2. Без применения минимального оклада ЗП = процент от выручки организации		

Рис. 1. Системы оплаты труда в РФ

Порядок применения той или иной системы труда к конкретному сотруднику оговаривается в трудовом договоре, а общий порядок, принятый в организации, утверждается приказом или распоряжением руководителя в виде Положения об оплате труда.

Информация о наименовании структурных подразделений организации, профессиях (должностях) сотрудников, количестве штатных единиц сотрудников, окладах и надбавках отражается в Штатном расписании организации (унифицированная форма Т-3). Штатное расписание также утверждается отдельным приказом или распоряжением руководителя организации.

Таблица 7

Первичные документы по учету и оплате труда

(Утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. №1)

№ формы	Название формы
Формы первичной документации по учету кадров	
Форма Т-1	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу
Форма Т-1а	Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу
Форма Т-2	Личная карточка работника
Форма Т-2 ГС (МС)	Личная карточка государственного (муниципального) служащего
Форма Т-3	Штатное расписание
Форма Т-4	Учетная карточка научного, научно-педагогического работника
Форма Т-5	Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу
Форма Т-5а	Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу
Форма Т-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику
Форма Т-6а	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам
Форма Т-7	График отпусков
Форма Т-8	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
Форма Т-8а	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)
Форма Т-9	Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку
Форма Т-9а	Приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку

Окончание табл. 7

Форма Т-10	Командировочное удостоверение
Форма Т-10а	Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении
Форма Т-11	Приказ (распоряжение) о поощрении работника
Форма Т-11а	Приказ (распоряжение) о поощрении работников
Формы первичной документации по учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда	
Форма Т-12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
Форма Т-13	Табель учета рабочего времени
Форма Т-49	Расчетно-платежная ведомость
Форма Т-51	Расчетная ведомость
Форма Т-53	Платежная ведомость
Форма Т-53а	Журнал регистрации платежных ведомостей
Форма Т-54	Лицевой счет
Форма Т-54а	Лицевой счет (свт)
Форма Т-60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
Форма Т-61	Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
Форма Т-73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы
Прочие документы по работе с персоналом	
	Заявление о приеме на работу
	Заявление о предоставлении вычета по НДФЛ
	Заявление о предоставлении вычета на ребенка
	Анкета сотрудника при приеме на работу

Прием работника на работу

После того, как принято обоюдное решение работника и работодателя о приеме на работу, сотрудник предоставляет в организацию следующие документы.

Перечень документов, необходимых при приеме на работу в организацию:

1. Заявление сотрудника о приеме на работу.
2. 2 фотографии размером 3×4.

3. Ксерокопия паспорта.
4. Трудовая книжка (оригинал).
5. Страховое (пенсионное) свидетельство (копия).
6. Документы воинского учета (военный билет).
7. Копия документов об образовании.
8. Копия свидетельства о присвоении ИНН.
9. Справка с предыдущего места работы (форма 2-НДФЛ).
10. Заполненная Анкета сотрудника.
11. Справка с основного места работы (для совместителей).
12. Свидетельство(а) о рождении детей.

Работодатель **еще до подписания трудового договора** обязан ознакомить работника (под роспись) с правилами внутреннего трудового распорядка, иными локальными нормативными актами, непосредственно связанными с трудовой деятельностью работника, коллективным договором.

Заявление сотрудника с визой руководителя передается в кадровую службу организации (или в бухгалтерию, если кадровая служба не предусмотрена в штатном расписании), где уполномоченные лица присваивают сотруднику табельный номер и оформляют: Приказ о приеме работника на работу (унифицированная форма №Т-1) и Личную карточку сотрудника (унифицированная форма №Т-2).

Документы сотрудника подшиваются в личное Дело сотрудника и хранятся в архиве организации 75 лет. На основании Приказа о приеме на работу производится запись в Трудовой книжке сотрудника.

При заключении трудового договора впервые Трудовая книжка и Страховое свидетельство государственного пенсионного страхования оформляются работодателем.

В случае отсутствия у сотрудника, принятого на работу, трудовой книжки в связи с ее утратой или повреждением работодатель **обязан по письменному заявлению** этого человека оформить новую трудовую книжку.

Одновременно с оформлением Приказа с сотрудником заключают Трудовой договор (контракт), в котором указывают условия работы со-

трудника в организации, права и обязанности сторон. Заключение трудового договора допускается с лицами, достигшими возраста шестнадцати лет. Если предусмотрено правилами внутреннего распорядка, сотруднику выдается Должностная инструкция.

Копия личного дела сотрудника передается в бухгалтерию. В бухгалтерию сотрудник приносит заявления о предоставлении налоговых вычетов:

- заявление о предоставлении стандартного налогового вычета по НДФЛ в размере 400 рублей;
- заявление о предоставлении вычета в размере 1 000 рублей на каждого ребенка.

УЧЕТ РАБОЧЕГО ВРЕМЕНИ

Для учета рабочего времени **при повременной системе** оплаты труда применяют унифицированные формы Табеля учета рабочего времени (унифицированные формы №Т-12, №Т-13) Форма Т-12 применяется, если учет ведут ручным методом, Т-13 – если автоматизировано.

В Табеле указывают количество явок и неявок (и их причин) сотрудника на работу, сведения о сверхурочных работах, отпусках, командировках, простоях и т. д. Табель учета рабочего времени является основанием для начисления заработной платы сотрудникам.

При сдельной системе оплаты труда оплата работ производится на основании Наряда на сдельные работы, Табеля-расчета, Наряда-книжки, маршрутных листов и других аналогичных документов.

При **комиссионной системе** оплаты труда – основанием для расчетов служат сведения о выручке организации и размере процента, установленного в трудовом договоре сотрудника.

НАЧИСЛЕНИЕ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Заработная плата начисляется исходя из:

- системы оплаты труда, применяемой на предприятии;
- сведений об установленных тарифах, окладах, сдельных расценках;

– сведений о фактически отработанном времени сотрудниками или об объеме произведенной продукции.

Согласно трудовому законодательству начисление и выплата заработной платы производится не менее 2-х раз в месяц. Начисленные суммы фиксируются в Расчетной ведомости (унифицированная форма №Т-51) или в Расчетно-платежной ведомости (унифицированная форма №Т-49).

Начисление заработной платы отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетами для учета затрат в зависимости от характера работы того или иного сотрудника.

Таблица 8

Основные бухгалтерские записи по учету начисления оплаты труда

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начислена зарплата сотрудникам, занятым строительством основных средств	08	70
2	Начислена зарплата сотрудникам, занятым изобретением нематериального актива	08	70
3	Начислена зарплата сотрудникам, занятым снабжением организации материалами	10,15	70
4	Начислена зарплата сотрудникам основного производства	20	70
5	Начислена зарплата сотрудникам вспомогательного цеха	23	70
6	Начислена зарплата общепроизводственному персоналу	25	70
7	Начислена зарплата административно-управленческому персоналу	26	70
8	Начислена зарплата сотрудникам, занятым сбытом продукции	44	70
9	Начислена зарплата сотрудникам, занятым демонтажем оборудования	91	70
10	Начислена зарплата сотрудникам, занятым ликвидацией последствий чрезвычайных обстоятельств	91	70

Доплаты и надбавки

Кроме размера основного заработка в трудовом договоре могут быть предусмотрены различные доплаты и надбавки стимулирующего и компенсационного характера.

Доплаты – это выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда. Доплата к заработной плате выпла-

чивается работникам сверх тарифной ставки (оклада) с учетом интенсивности и условий труда.

Надбавка к заработной плате – это денежная выплата сверх заработной платы, которая имеет своей целью стимулировать работников к повышению квалификации, профессионального мастерства, а также к длительному выполнению трудовых обязанностей в определенной местности или в определенной сфере деятельности (неблагоприятные климатические условия, вредность производства и т. д.).

При выполнении работ в условиях труда, отклоняющихся от нормальных, работнику производятся соответствующие доплаты, предусмотренные коллективным или трудовым договором. При этом размеры доплат не могут быть ниже установленных законами и иными нормативными правовыми актами.



Рис. 2. Виды доплат и надбавок

Статья 149 ТК РФ закрепляет обязанность работодателя производить повышенную оплату за труд в условиях, отклоняющихся от нормальных, при работе в ночное и сверхурочное время, в праздничные дни и др.

Доплата за работу в ночное время. Ночным считается время с 22 часов до 6 часов утра. Оно фиксируется в табелях учета рабочего времени итоговым количеством за месяц. Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством.

Пример 1. В соответствии с коллективным договором предприятия работа в ночное время оплачивается в размере 30% тарифной ставки рабочего-повременщика. Работник, которому установлен месячный оклад в размере 4 000 руб., отработал в мае в ночное время 7 часов, при норме рабочего времени 160 часов.

1. Оплата по тарифу за полностью отработанное время составляет 4 000 руб.

2. Доплата за работу в ночное время составляет: $4\ 000\ \text{руб.} : 160\ \text{часов} = 25\ \text{руб.}$ (часовая тарифная ставка); $25\ \text{руб.} \times 30 : 100 = 7\ \text{руб.} 50\ \text{коп.}$ (доплата за 1 час работы в ночное время); $7\ \text{руб.} 50\ \text{коп.} \times 7\ \text{часов} = 52\ \text{руб.} 50\ \text{коп.}$ (доплата за работу в ночное время).

3. Всего заработная плата работника составила: $4\ 000\ \text{руб.} + 52\ \text{руб.} 50\ \text{коп.} = 4\ 052\ \text{руб.} 50\ \text{коп.}$

Пример 2. В соответствии с коллективным договором предприятия работа в ночное время оплачивается в размере 40% часовой тарифной ставки. Работник, которому установлена часовая тарифная ставка 30 руб., отработал в мае месяце 160 часов, в том числе 9 ночных смен по 7 часов (63 час.).

Расчет заработной платы:

1. Оплата по тарифу за полностью отработанное время составляет: $30\ \text{руб.} \times 160\ \text{час.} = 4\ 800\ \text{руб.}$

2. Доплата за работу в ночное время составляет: $30\ \text{руб.} \times 40 : 100 = 12\ \text{руб.}$ (доплата за 1 час работы в ночное время); $12\ \text{руб.} \times 63\ \text{час.} =$

756 руб. (доплата за работу в ночное время).

3. Всего заработная плата работника составила: 4 800 руб. + 756 руб. = 5 556 руб.

Оплата труда за работу в сверхурочное время. Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере. Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно (ст. 152 ТК РФ).

Пример. В мае в связи с производственной необходимостью работник отработал сверхурочно 2 дня по 4 часа. Общее количество отработанных часов составило 168 часов при норме рабочего времени 160 часов. Месячный оклад рабочего – 4 000 руб.

Расчет заработной платы:

4 000 руб. – оплата за полностью отработанное время;

4 000 руб. : 160 час. = 25 руб. (часовая тарифная ставка работника).

1. Оплата за первые два часа сверхурочных работ производится в полуторном размере: 25 руб. × 1,5 = 37 руб. 50 коп. (оплата одного часа работ); 37 руб. 50 коп. × 2 часа × 2 дня = 150 руб. (два дня по два часа).

2. Оплата за последующие часы производится в двойном размере за каждый час сверхурочной работы:

25 руб. × 2 = 50 руб. (оплата одного часа работ);

50 руб. × 2 часа × 2 дня = 200 руб. (два дня по два часа).

3. Зарплата за май составила: 4 000 руб. + 150 руб. + 200 руб. = 4 350 руб.

Работодатель обязан вести точный учет сверхурочных работ, выполненных каждым работником, так как сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год (ст. 99 ТК РФ).

Условия оплаты труда, определенные коллективным и трудовым договором, не могут быть ухудшены по сравнению с установленными Трудовым кодексом, законами, иными нормативными правовыми актами и соглашениями.

Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно (ст. 152 ТК РФ).

Учет работающих сверхурочно оформляется табелем учета использования рабочего времени и справкой-расчетом бухгалтерии.

Оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни. Нерабочими праздничными днями в Российской Федерации являются:

- 1, 2, 3, 4 и 5 января – Новогодние каникулы;
- 7 января – Рождество Христово;
- 23 февраля – День защитника Отечества;
- 8 марта – Международный женский день;
- 1 мая – Праздник Весны и Труда;
- 9 мая – День Победы;
- 12 июня – День России;
- 4 ноября – День народного единства.

При совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день (ст. 112 ТК РФ).

Работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

- сельщикам – не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам – в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;
- работникам, получающим месячный оклад – в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный день производилась в пределах месяч-

ной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит (ст. 153 ТК РФ).

Пример. В связи с производственной необходимостью работник, которому установлен месячный оклад в размере 4 000 руб., отработал в праздничный день 1 мая 7 часов. Норма рабочего времени в мае месяце составила 160 часов. Общее количество отработанных часов составило 167 часов. Расчет заработной платы:

1. Оплата за полностью отработанное время составила 4 000 руб.

2. Оплата за работу в праздничный день составила:

4 000 руб. : 160 час. = 25 руб. (часовая тарифная ставка работника);
25 руб. × 7 час. × 2 = 350 руб.

3. Заработная плата за май месяц составила: 4000 руб. + 350 руб.
= 4 350 руб.

Пример.

Оклад товароведа составляет 5 000 руб., по производственной необходимости он отработал два выходных дня. Количество рабочих дней в месяце по графику пятидневной рабочей недели – 20. Отгул не предоставлялся.

Расчет заработной платы:

1. Оплата за полностью отработанное время составила 5 000 руб.

2. Оплата за работу в выходные дни составила:

5000 руб. : 20 дн. = 250 руб. (дневная тарифная ставка работника);
250 руб. × 2 дн. × 2 = 1 000 руб. (доплата за работу в выходные дни).

3. Заработная плата за месяц составила: 5 000 руб. + 1 000 руб. =
6 000 руб.

Совмещение профессий и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников. Выполнение работником на одном и том же предприятии наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительной работы по другой профессии (должности) в одно и то же рабочее время рассматривается как совмещение профессий.

Под выполнением обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от своей основной работы следует понимать замену работника, отсутствующего в связи с болезнью, отпуском, командировкой и по другим причинам, когда в соответствии с действующим законодательством за ним сохраняется рабочее место (должность).

При выполнении обязанностей временно отсутствующего работника или за совмещение профессий (должностей) производится доплата. Размеры и условия выплаты доплат и надбавок определяются учреждением самостоятельно, производятся в пределах имеющихся средств и фиксируются в коллективных договорах (положениях об оплате труда). По соглашению сторон в трудовом договоре размеры доплат и надбавок могут быть конкретизированы и увеличены по сравнению с размерами, предусмотренными в соответствующих локальных нормативных актах. Кроме того, стороны могут договариваться и о других компенсациях, например, о дополнительном отпуске, повышенном вознаграждении по итогам года и т. д.

Пример. В связи с направлением бухгалтера Мышкиной П. П. на курсы повышения квалификации ее обязанности возложены на бухгалтера Кошкину М. М. (должностной оклад – 4 000 руб.), которой установлена доплата за замещение временно отсутствующего работника в размере 60% от должностного оклада.

Расчет заработной платы:

1. Доплата за замещение временно отсутствующего работника составила: 4 000 руб. × 60% = 2 400 руб.

2. Заработная плата за месяц составила: 4 000 руб. + 2 400 руб. = 6 400 руб.

Отпуск: предоставление и оплата

Трудовой кодекс предусматривает следующие виды отпусков (глава 19 ТК РФ):

1. Ежегодный оплачиваемый отпуск.
2. Ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск (в т.ч. учебный).
3. Отпуск без сохранения заработной платы.
4. Отпуск по беременности и родам.
5. Отпуск по уходу за ребенком.

Порядок бухгалтерского учета отпускных зависит от закрепленного в учетной политике источника выплаты отпускных, т. е. наличия или отсутствия резерва на оплату отпусков.

Если резерв создается, то отпускные начисляют по мере необходимости за счет средств созданного резерва. Если создание резерва не предусмотрено, то суммы начисленных отпускных отражаются ежемесячно в составе затрат (за отработанные месяцы) либо в составе расходов будущих периодов (если часть месяца еще не отработана).

С сумм начисленных отпускных (кроме пособий, выплачиваемых за счет средств ФСС) начисляются страховые взносы во внебюджетные фонды.

Таблица 9

Корреспонденция счетов по приходу денежных средств

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
Создание и использование резерва на оплату отпусков			
1	Создан резерв на оплату отпусков работникам основного производства	20	96
2	Создан резерв на оплату отпусков административно-управленческого персонала	26	96
3	Создан резерв на оплату отпусков сотрудников, занятых сбытом продукции	44	96
4	Начислены отпускные сотрудникам организации за счет созданного резерва	96	70
5	Удержан НДФЛ с суммы отпускных	96	68
6	Начислены взносы во ВБФ с сумм отпускных	96	69

Окончание табл. 9

Оплата отпусков без использования резерва			
7	Начислены отпускные сотрудникам основного производства за отработанный месяц	20	70
8	Начислены отпускные сотрудникам вспомогательного цеха за отработанный месяц	23	70
9	Начислены отпускные административному персоналу за отработанный месяц	26	70
10	Удержан НДФЛ с суммы отпускных за отработанный месяц	70	68
11	Начислены взносы по ВБФ с сумм отпускных за отработанный месяц	20...	69

Начисление и выплата пособий

К наиболее распространенным пособиям, выплачиваемым за счет средств Фонда социального страхования, относятся:

1. Пособия по временной нетрудоспособности (больничные)

2. Пособия гражданам, имеющим детей: *(установленные федеральным законом от 19.05.1995г. №81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» в редакции от 05.12.2006 г):*

- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- ежемесячное пособие по уходу за ребенком;
- единовременное пособие при передаче ребенка на воспитание в семью.

Пособия выплачиваются сотрудникам за счет средств ФСС, но приравниваются к заработной плате, их начисление отражается записью по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Пособие по временной нетрудоспособности

Пособия по временной нетрудоспособности выплачивается на основании Листа нетрудоспособности (больничного), представляемого сотрудникам в бухгалтерию организации.

Величина пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и облагается Налогом на доходы физических лиц.

Максимальный размер пособия в 2010 году за календарный месяц равен 18 720 рублей. Но, если сотрудник работал меньше 3 месяцев в году, максимальный размер пособия за календарный месяц составляет 1 МРОТ.

Первые 2 рабочих дня больничного оплачивает организация, оставшиеся дни – Фонд социального страхования. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от трудового стажа работника и составляет:

- 60% среднедневного заработка – для работников с непрерывным стажем менее 5 лет;
- 80% среднедневного заработка – для работников с непрерывным стажем от 5 до 8 лет;
- 100% среднедневного заработка – для работников с непрерывным стажем более 8 лет.

Заработок, принимаемый для расчета больничного – это сумма учитываемых при расчете пособия выплат сотруднику за 12 месяцев, предшествующих болезни (учитывают: фактическую зарплату, постоянные надбавки и доплаты, некоторые виды премий).

Размер больничного определяется как произведение Среднедневного заработка, коэффициента, зависящего от стажа и количества дней нетрудоспособности.

Среднедневной заработок равен отношению заработка принимаемого для расчета больничного к числу фактически отработанных дней за 12 месяцев, предшествующих болезни.

***Пример:** Сотрудник имеет непрерывный стаж работы 6 лет. Количество дней больничного – 12. Начисленная зарплата за 12 месяцев – 350 000 рублей. За 12 месяцев сотрудник отработал 300 дней. Тогда, среднедневной заработок = $350\,000 : 300 = 1167$ рублей, скорректированный по стажу размер пособия = $1167 \times 0,8 = 933$ руб.*

***Контроль:** максимальное ежемесячное пособие – 18 720, тогда при 22 рабочих днях – максимальное ежедневное – 851 руб., $1167 > 851$, значит, для расчета суммы пособия в качестве среднедневного заработка берем 851 руб.*

Таким образом, размер пособия составит $851 \text{ руб.} \times 12 \text{ дней} = 10\,212 \text{ руб.}$

Первые 2 дня пособия оплатит организация: $851 \text{ руб.} \times 2 = 1702 \text{ руб.}$,
10 дней – ФСС: 8 510 руб.

Удержания из заработной платы

Удержания из заработной платы работников могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством (ст. 137 ТК РФ).

Все удержания из зарплаты работников делятся на 3 группы (рис. 3).

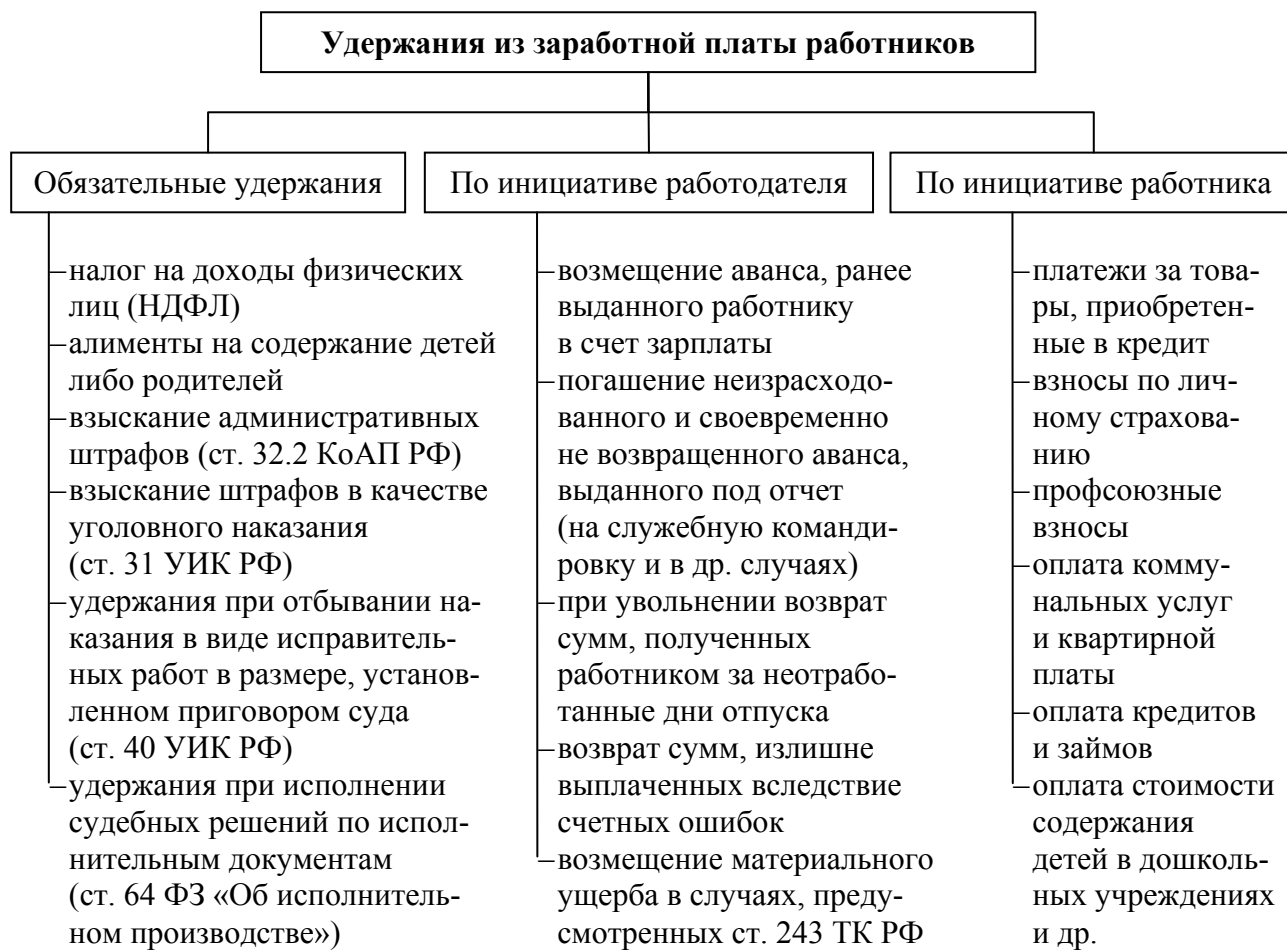


Рис. 3. Виды удержаний из заработной платы

Основным и обязательным видом удержания является налог на доходы физических лиц. Налогообложение доходов физических лиц осуществляется в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» (НДФЛ) части второй НК РФ.

В соответствии с пп. 6 п. 1 ст. 208 и п. 1 ст. 209 Налогового кодекса РФ вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей признается

объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц. Согласно п. 1 ст. 226 Налогового кодекса РФ организации, от которой работник получил доход, обязан исчислить, удержать и уплатить сумму НДФЛ. При этом налогообложение производится по ставке 13% (п.1 ст. 224 НК РФ).

Ст. 217 НК РФ определен перечень доходов физических лиц, которые не учитываются при определении налогооблагаемой базы по НДФЛ (государственные пособия, пенсий, компенсационные выплаты и др.).

Налоговые вычеты из доходов налогоплательщиков в соответствии со статьями 218-221 НК РФ дают основание уменьшать налогооблагаемый доход налогоплательщика. Налоговые вычеты представляют собой систему четких и носящих всеобщий характер налоговых вычетов, предусмотренных в твердо фиксированных суммах. Вычеты разделены на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

В ст. 218 НК РФ приведены **стандартные налоговые вычеты**, которые представляют собой необлагаемый минимум за каждый месяц налогового периода, в зависимости от категории налогоплательщика.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику:

- одним из работодателей (по выбору налогоплательщика), являющихся источником выплаты дохода;
- на основании письменного заявления;
- на основании документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Пример. Работнику организации, в которой заявлен стандартный вычет, ежемесячно начисляется по 3 500 руб. Работник имеет право на стандартный вычет в размере 400 руб., предусмотренный пп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ.

Для определения налоговой базы начисленный работнику доход в течение января – мая уменьшается на сумму стандартного вычета в размере 400 руб.

Общая сумма предоставленных стандартных вычетов за 5 месяцев составляет 2 000 руб.

Доход работника, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 20 000 руб. в июне месяце (3 500 руб. × 6 мес. = 21 000 руб.).

Начиная с июня, стандартный вычет не предоставляется.

Организации обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Дата фактической выплаты дохода определяется по правилам ст. 223 НК РФ:

– при получении доходов в денежной форме – день выплаты дохода, в т.ч. перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц;

– при получении доходов в натуральной форме – день передачи доходов в натуральной форме.

Сумма налога на доходы, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13% ($\Sigma_{\text{НДФЛ}}$) определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

$$\Sigma_{\text{НДФЛ}} = \Sigma_{\text{Д}} - \Sigma_{\text{В}} \times 13\%, \quad (1)$$

где $\Sigma_{\text{НДФЛ}}$ – денежное выражение доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%;

$\Sigma_{\text{Д}}$ – денежное выражение доходов;

$\Sigma_{\text{В}}$ – сумма налоговых вычетов;

13% – ставка НДФЛ.

Удержания и вычеты из заработной платы работников производятся в строгом соответствии с трудовым законодательством, в соответствии с которым общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 30%, а в отдельных случаях, предусмотренных законодательством – 50% (ст. 138 ТК РФ).

Все виды удержаний из заработной платы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с различными счетами, в зависимости от вида удержания.

Таблица 10

Основные бухгалтерские записи по учету удержаний из заработной платы

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Удержан из зарплаты налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	70	68
2	Удержана из зарплаты сумма алиментов по исполнительным листам	70	76
3	Произведено удержание из зарплаты невозвращенных во время подотчетных сумм	70	71
4	Удержана из зарплаты сумма причиненного материального ущерба	70	73.2
5	Удержана из зарплаты часть суммы в погашение ранее выданного займа сотруднику	70	73.1
6	Удержан аванс, начисленный за первую половину месяца	70	50
7	Произведены удержания из зарплаты по заявлению сотрудника в пользу третьих лиц	70	76

Сумма начисленной за месяц заработной платы (по итогам месяца!) принимается за основу расчета налогооблагаемой базы при расчете НДФЛ (налога на доходы физических лиц).

Данные о начислениях НДФЛ фиксируются в регистрах специальной формы: форма 1-НДФЛ – «Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц за 20__ год».

По итогам отчетного периода сведения о начисленных налогах и взносах предоставляются в соответствующие органы:

- по итогам года в ФНС по месту регистрации организация предоставляет на каждого сотрудника форму 2-НДФЛ «Справка о доходах физического лица за 20__ год»;
- реестр сотрудников, на которых подаются справки.

Выплата заработной платы

Заработная плата может быть выплачена сотруднику:

- наличными деньгами;

- перечислена безналичным переводом на расчетный счет сотрудника в банке;
- выдана в натурально-вещественной форме (продукцией предприятия).

Денежные средства на выплату заработной платы должны быть сняты с расчетного счета в банке по денежному чеку, либо, если предусмотрено в Расчете лимита кассы, на выплату заработной платы могут расходоваться денежные средства из выручки организации.

Выплата заработной платы оформляется на усмотрение организации Платежной ведомостью (унифицированная форма №Т-53) или Расчетно-Платежной ведомостью (унифицированная форма №Т-49). В ведомости сотрудники расписываются в получении денег.

Выплата заработной платы из кассы организации производится в соответствии с кассовой дисциплиной и порядком оформления кассовых операций.

Если сотрудник в установленные сроки (3 дня с даты выдачи) не получил в кассе заработную плату, то производится ее депонирование – сдача в банк непополненной в срок заработной платы. При этом учет депонированных сумм ведется в специальных регистрах или книгах учета депонентов. Выплата депонированных сумм осуществляется на основании письменного заявления сотрудника в сроки выплаты очередной заработной платы.

Выплата заработной платы безналичным переводом осуществляется на основании письменного заявления сотрудника, с обязательным указанием банковских реквизитов.

Согласно ст. 131 ТК РФ, выплата заработной платы в натурально-вещественной (неденежной) форме в стоимостной оценке не может превышать 20% от суммы начисленной заработной платы.

При этом запрещено выплачивать зарплату в бонах, купонах, в форме долговых обязательств, расписок, в виде спиртных напитков и других предметов, в отношении которых установлены запреты или ограничения на их свободный оборот.

Таблица 11

Отражение операций по выплате зарплаты на счетах бухгалтерского учета

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Выплачена заработная плата из кассы организации	70	50
2	Перечислена заработная плата на расчетный счет сотрудника	70	51
3	Депонирована неполученная вовремя заработная плата	70	76-4
		51	50
4	Выплачена из кассы депонированная ранее заработная плата	76-4	5

Увольнение сотрудника

Основаниями прекращения трудового договора являются (ст. 77ТК РФ):

1. Соглашение сторон;
2. Истечение срока трудового договора;
3. Расторжение трудового договора по инициативе работника;
4. Расторжение трудового договора по инициативе работодателя;
5. Перевод работника на работу к другому работодателю или переход на выборную работу (должность);
6. Отказ работника от продолжения работы в связи со сменой собственника организации;
7. Отказ работника от продолжения работы в связи с изменением существенных условий трудового договора;
8. Отказ работника от перевода на другую работу вследствие состояния здоровья;
9. Отказ работника от перевода в связи с перемещением работодателя в другую местность;
10. Обстоятельства, не зависящие от воли сторон;
11. Нарушение установленных правил заключения трудового договора, если это нарушение исключает возможность продолжения работы.

Во всех случаях днем увольнения работника является последний день его работы.

Увольнение сотрудника сопровождается составлением Приказа об увольнении (по форме №Т-8 или №Т-8а) и Записки-расчета (форма №Т-61).

В день увольнения сотрудника организация обязана выполнить следующие действия:

1. выплатить все суммы, причитающиеся работнику от работодателя:
 - зарплата за отработанные в месяце увольнения дни;
 - денежная компенсация за все неиспользованные отпуска;
 - выходное пособие (в случае сокращения);
2. выдать работнику трудовую книжку и по письменному заявлению копии документов, связанных с работой.

2.2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Подотчетные лица – это сотрудники организации, которые получили денежные средства организации для оплаты «мелких» хозяйственных расходов или на командировочные расходы.

Из подотчетных сумм могут быть оплачены:

- 1) хозяйственные расходы:
 - приобретение материальных ценностей;
 - канцелярские, почтовые расходы;
 - денежные документы и т. д.
- 2) расходы на командировки.

В основном выдача подотчетных сумм производится из кассы организации (при заграничных командировках – подотчетные суммы могут быть перечислены с валютного счета организации на карточку сотрудника).

Подотчетные суммы выдаются на основании письменного заявления сотрудника с визой руководителя организации.

Порядок выдачи подотчетных сумм регламентирован Правилами ведения кассовых операций.

После того, как сотрудник осуществит расход подотчетных сумм, он в установленные сроки обязан отчитаться перед организацией, т. е. составить и представить в бухгалтерию Авансовый отчет по форме АО-1 с приложением всех документов, полученных им при осуществлении расходов.

В случае, если не вся сумма подотчетных средств потрачена, сотрудник возвращает остаток в кассу. Если осуществлен перерасход подотчетных сумм – организация компенсирует его.

Если сотрудник в установленные сроки не представил Авансовый отчет, подотчетная сумма может быть удержана из заработной платы сотрудника или по решению суда отнесена на возмещение материального ущерба.

Расчеты с подотчетными лицами учитываются на одноименном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Таблица 12

Основные бухгалтерские записи по учету расчетов с подотчетными лицами

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Выданы из кассы подотчетные средства	71	50
2	Приобретены материалы из подотчетных средств	10	71
3	Осуществлены общехозяйственные расходы из подотчетных средств	26	71
4	Возвращен остаток неизрасходованных подотчетных сумм в кассу	50	71
5	Возмещен перерасход подотчетных сумм	71	50
6	Списаны невозвращенные в срок подотчетные суммы	94	71

2.3. ПРОЧИЕ РАСЧЕТЫ С ПЕРСОНАЛОМ

К этой группе расчетов с персоналом относятся:

1. Расчеты по выданным сотрудникам займам;
2. Расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного организации;
3. Расчеты с учредителями.

Для учета прочих расчетов с персоналом предназначен счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Таблица 13

Основные бухгалтерские записи по учету расчетов с персоналом по прочим операциям

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
Образование задолженности персонала перед организацией			
1	Выданы денежные средства из кассы организации	73	50
2	Перечислены денежные средства на расчетный счет сотрудника	73	51
3	Отнесен ущерб на виновного сотрудника	73	94
4	Отнесен ущерб за брак продукции	73	28
5	Реализованные персоналу товары организации	73	90
Погашение и списание задолженности персонала перед организацией			
1	Удержание сумм из заработной платы	70	73
2	Внесение наличных денег в кассу организации	50	73
3	Перечисление денежных средств на расчетный счет организации	51	73
4	Списание материального ущерба за счет средств организации	91-2	73

Для учета расчетов с учредителями предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями».

Таблица 14

Основные бухгалтерские записи по учету расчетов с учредителями

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Образована задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	75-1	80
2	Получены денежные средства в счет погашения задолженности учредителей	50, 51	75-1
3	Получены основные средства и НМА в счет погашения задолженности учредителей	08	75-1
4	Получены ценные бумаги в счет погашения задолженности учредителей	58	75-1
5	Начислены дивиденды учредителям – сотрудникам организации	84	70
6	Начислены дивиденды учредителям – не являющимися сотрудниками организации	84	75-2
7	Погашен непокрытый убыток за счет взносов учредителей	75	84

Тема 3. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

3.1. ПОНЯТИЕ, ВИДЫ (ГРУППЫ) ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства – это часть имущества, используемая организацией в качестве средств труда при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), а также в управленческих целях в течение длительного времени (более 12 месяцев).

Основные средства классифицируются по ряду признаков: по видам, назначению и характеру участия в процессе производства, степени использования и по принадлежности, по отраслевому признаку (рис. 4).



Рис. 4. Классификация основных средств по различным признакам

Актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основных средств при единовременном выполнении следующих условий:

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

2) объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

3) организацией не предполагается последующая перепродажа данного объекта;

4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ) в бухгалтерском учете к основным средствам не относятся:

- предметы, служащие менее 1 года, независимо от их стоимости;
- предметы стоимостью ниже лимита, устанавливаемого Минфином России (20 000 руб.), независимо от срока службы, кроме сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, оружия, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным фондам, независимо от их стоимости;
- орудия лова;
- бензодвигательные пилы, сучкорезы, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до 2х лет;
- специальные инструменты и специальные приспособления, независимо от их стоимости;
- сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным фондам и другие вызываемые специфическими условиями изготовления устройства независимо от их стоимости;

- специальная одежда, специальная обувь, а также постельные принадлежности независимо от их стоимости и срока службы;
- форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам предприятия, одежда и обувь в учреждениях здравоохранения, просвещения, социального обеспечения и других учреждениях, состоящих на бюджете, независимо от стоимости и срока службы;
- временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;
- тара для хранения товарно-материальных ценностей на складах или осуществления технологических процессов, стоимостью в пределах лимита, установленного Минфином России;
- предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости;
- молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также ездовые и сторожевые собаки, подопытные животные;
- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала;
- машины и оборудование, числящиеся как готовые изделия на складах предприятий – изготовителей, снабженческих и сбытовых организаций, сданные в монтаж или подлежащие монтажу, находящиеся в пути, числящиеся на балансе капитального строительства.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект.

Под **инвентарным объектом** понимается законченное устройство или объект, а также наличие предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, относящимися к данному объекту, предназначенный для выполнения определенной работы (рис. 5).



Рис. 5. Понятие и виды инвентарных объектов

Для организации учета и обеспечения контроля сохранности основных средств каждому объекту основных средств (инвентарному объекту) независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается при принятии его к бухгалтерскому учету соответствующий **инвентарный номер**.

Номер, как правило, состоит из восьми знаков: первые три знака обозначают субсчет, четвертый – группу и последние четыре знака – порядковый номер предмета в группе. По тем субсчетам, по которым не выделены группы, обозначаются нулем.

Пример. Инвентарный номер 01010001 обозначает: субсчет 010 «Здания»; группа 1 – здания производственного назначения; порядковый номер объекта 0001.

Инвентарный номер 01630005 обозначает субсчет 016, группа 3 – хозяйственный инвентарь, порядковый номер предмета – 0005.

Присвоенный инвентарному объекту номер должен быть обозначен на нем путем прикрепления металлического жетона, либо нанесен краской или каким-либо иным способом. Исключения составляют такие основные

фонды, как многолетние насаждения, капитальные затраты по улучшению земель и т. п.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации. Инвентарные номера списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств не присваиваются вновь принятым к бухгалтерскому учету объектам в течение пяти лет по окончании года списания.

Объект основных средств, поступивший в организацию в соответствии с договором аренды, может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

Оценка основных средств

Основные средства могут быть оценены по первоначальной, остаточной и восстановительной стоимости.

По первоначальной стоимости основные средства принимаются к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость – это сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление основного средства, без НДС и иных возмещаемых налогов.

Первоначальной стоимостью основных средств, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету.

В бухгалтерском учете изменение первоначальной стоимости допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки основных средств.

Остаточная стоимость – разница между первоначальной стоимостью и начисленной амортизацией. По остаточной стоимости основные средства отражаются в бухгалтерском балансе.

Восстановительная стоимость – стоимость основных средств в современных условиях, при современных ценах и технике, это стоимость, по которой оцениваются основные средства после проведения переоценки.

3.2. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Все операции по движению основных средств должны оформляться оправдательными документами, утвержденными постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. №7 (таблица 15).

Таблица 15

Документы по учету основных средств

(Утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. №7)

№формы	Название формы
Форма ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
Форма ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
Форма ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
Форма ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
Форма ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
Форма ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
Форма ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
Форма ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
Форма ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
Форма ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
Форма ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств
Форма ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
Форма ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
Форма ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Информацию о наличии, использовании и движении объектов основных средств, необходимую для использования внутренними и внешними пользователями, получают в системе счетов бухгалтерского учета. В соответствии с этим бухгалтерский учет должен обеспечить:

- правильное отражение в документах и регистрах синтетического и аналитического учета наличия и движения основных средств, контроль за их сохранностью;
- контроль за правильностью начисления и учета амортизации и результатов реализации и прочего выбытия основных средств;
- контроль за отражением в учетных регистрах фактических затрат на восстановление основных средств;
- контроль за своевременностью и полнотой отражения операций, связанных с инвестициями в основные средства;
- обеспечение объективной информации для заполнения бухгалтерской отчетности.

Основные средства *могут поступать* в организацию различными способами (рис. 6).



Рис. 6. Источники и способы поступления основных средств

Выбывать основные средства могут по следующим направлениям: продажа, передача в качестве вклада в уставный капитал другой организации, списание в виду морального и физического износа, ликвидация, мена, безвозмездная передача (рис. 7).



Рис. 7. Направления и способы выбытия объектов основных средств

Синтетический учет движения основных средств ведется с применением следующих счетов:

– счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, в запасе, в аренде и на консервации. Счет активный, инвентарный, сальдо дебетовое показывает наличие основных средств по первоначальной стоимости. По дебету счета отражается ввод в эксплуатацию новых объектов основных средств или увеличение первоначальной стоимости имеющихся основных средств в результате переоценки, по кредиту – остаточная стоимость выбывающих основных средств;

– счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для отражения фактических затрат на приобретение, строительство и изготовление объектов основных средств. Счет активный, калькуляционный. По дебету счета отражается сумма затрат, формирующих первоначальную стоимость основных средств, с кредита счета списывается сумма затрат при вводе объекта в эксплуатацию. Сальдо дебетовое (если есть) показывает сумму незавершенного строительства;

– счет 07 «Оборудование к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах. Этот счет используется организациями-застройщиками. К оборудованию, требующему монтажа, также 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 запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования. По дебету счета отражается приобретение оборудования от поставщиков, учредителей и др. С кредита счета списывается стоимость оборудования при передаче его в монтаж. Сальдо дебетовое (если есть) показывает стоимость недопоставленного оборудования;

– счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения данных о накопленной амортизации за время эксплуатации объектов основных средств. Счет пассивный, по кредиту счета отражается сумма накопленной амортизации, с дебета счета сумма амортизации списывается при выбытии объекта основных средств;

– счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» предназначен для отражения НДС по приобретенным основ-

ным средствам с целью последующего его возмещения из бюджета;

– счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для определения финансового результата от выбытия основных средств. Счет пассивный, по дебету счета отражаются остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств, суммы расходов, понесенных при его продаже или ликвидации (списании), сумма НДС от выручки от продажи объекта; по кредиту отражается выручка от продажи объекта основных средств и прочие доходы, полученные от выбытия объектов основных средств. Путем соотнесения дебетового и кредитового сальдо определяется финансовый результат – если сальдо кредитовое, то оно означает прибыль от выбытия объекта основных средств, если сальдо дебетовое, то оно означает убыток от выбытия (ликвидации) объекта основных средств;

– счет 83 «Добавочный капитал» предназначен для отражения информации о результатах переоценки основных средств. Счет пассивный, по кредиту счета отражается сумма дооценки стоимости основных средств в результате переоценки и сумма амортизационных отчислений по уцененным объектам, по дебету счета отражается сумма уценки основных средств и сумма переоцененных амортизационных отчислений при дооценке основных средств.

Поступление и ввод в эксплуатацию основных средств

При получении в собственность основных средств в бухгалтерском учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются вложения во внеоборотные активы. При вводе основных средств в эксплуатацию формируется первоначальная стоимость объектов основных средств, учитываемая в дальнейшем на счете 01 «Основные средства».

Ввод в эксплуатацию осуществляется на основании письменного приказа (распоряжения) руководителя организации.

Далее в бухгалтерии составляют Акт приема-передачи основных средств по формам: ф. №ОС-1, ф. №ОС-1а (для ввода в эксплуатацию зда-

ний и сооружений), ф. №ОС-1б (при одновременном вводе в эксплуатацию нескольких объектов основных средств).

Принятые объекты учитывают в инвентарных карточках по формам: ф. №ОС-6, ф. №ОС-6а (для группы объектов). Инвентарная книга по форме ф. №ОС-6б предназначена для учета на малых предприятиях.

Таблица 16

Корреспонденция счетов по учету поступления основных средств

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Получены основные средства от учредителей			
1.1.	Сформирована задолженность учредителей по вкладам	75-1	80
1.2.	Поступили основные средства в счет вклада в уставный капитал	08	75-1
1.3.	Отражен ввод в эксплуатацию объекта основных средств (после соответствующего оформления)	01	08
2. Построены основные средства (здания)			
2.1. подрядным способом (строительство выполняет сторонняя компания)			
2.1.1.	Сформирована стоимость подрядных работ	08	60
2.1.2.	Выделен НДС от стоимости подрядных работ	19	60
2.1.3.	Произведена оплата выполненных подрядных работ подрядчику	60	51
2.1.3.	Произведена оплата выполненных подрядных работ подрядчику	60	51
2.1.4.	НДС предъявлен бюджету к возмещению	68	19
2.1.5.	Объект основных средств (здание) введен в эксплуатацию, т. е. принят к учету в составе объектов основных средств	01	08
2.2. хозяйственным способом (организация строит сама)			
2.2.1.	Списана стоимость стройматериалов для выполнения строительных работ	08	10
2.2.2.	Начислена зарплата работникам, занятым строительством	08	70
2.2.3.	Начислены страховые взносы во ВБФ	08	69
2.2.4.	Отражена сумма амортизации по объектам основных средств, использованных при строительстве	08	02
2.2.5.	Отражена стоимость услуг сторонних организаций, использованных при строительстве	08	60
2.2.6.	Выделен НДС от стоимости услуг	19	60
2.2.7.	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08
3. Приобретены основные средства			
3.1. не требующие монтажа			
3.1.1.	Начислено поставщику по счету за полученный предприятием объект основных средств	08	60
3.1.2.	Выделен НДС от стоимости объекта основных средств	19	60

Окончание табл. 16

3.1.3.	Учтены расходы на доставку	08	76,60,23...
3.1.4.	Выделен НДС от стоимости услуг	19	76,60,23...
3.1.5.	Отражены расходы по погрузочно-разгрузочным работам	08	70,69
3.1.6.	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08
3.2. требующие монтажа			
3.2.1.	Начислено поставщику за оборудование, требующее монтажа	07	60
3.2.2.	Выделен НДС от стоимости оборудования	19	60
3.2.3.	Оборудование передано в монтаж	08	07
3.2.5.	Отражена стоимость работ по монтажу оборудования, выполненная специализированной организацией	08	60,76
3.2.6.	Выделен НДС от стоимости услуг по монтажу	19	60,76
3.2.7.	Отражены затраты на монтаж, осуществленный собственными силами организации	08	10,70,69...
3.2.8.	Введен в эксплуатацию объект основных средств	01	08
4. Получены безвозмездно основные средства			
4.1.	Приняты к учету основные средства (счет 91)	08	91
4.2.	Отражены расходы по транспортным и разгрузочно-разгрузочным работам	08	60,76 или 02,70,69
4.3.	Объект основных средств введен в эксплуатацию	01	08
4.4.	Приняты к учету основные средства (счет 98)	08	98-2
4.5.	Отражены расходы по транспортным и разгрузочно-разгрузочным работам	08	60,76 или 02,70,69
4.6.	Объект основных средств введен в эксплуатацию	01	08
4.7.	Начислена амортизация основных средств (счет 98)	20 02	98-2 91
5. Получены по договору мены основные средства			
5.1.	Признана выручка от продажи продукции (товаров) по договору мены	62	90
5.2.	Списана фактическая себестоимость проданной продукции (товаров)	90	43,41
5.3.	Получено основное средство по договору мены	08	60
5.4.	Произведен зачет стоимости продукции (товаров) и основного средства	60	62
5.5.	Объект основных средств принят к учету (введен в эксплуатацию)	01	08

Переоценка основных средств

Для устранения искажающего влияния ценностного фактора применяют оценку основных средств по их восстановительной стоимости, т. е. по стоимости их производства или приобретения в условиях и по ценам данного года.

Переоценка – уточнение восстановительной стоимости основных средств с целью приведения к современному уровню рыночных цен.

Зачем это нужно: организация год назад купила станок за 100 000 руб., за год начисленная амортизация – 5 000 рублей, таким образом, остаточная стоимость 95 000 рублей должна быть отражена в балансе по строке Основные средства. Но! В истекшем году фирмой-производителем было выпущено в свет новое поколение станков, поэтому купленный год назад станок автоматически устарел и на рынке его можно продать только за 80 000 рублей. При помощи процедуры переоценки станок будет учтен на балансе по рыночной стоимости – 80 000 рублей, что позволит соблюсти принципы полноты и достоверности при подготовке финансовой отчетности.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще 1 раза в год (**по состоянию на 1 января отчетного года**) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При определении текущей (восстановительной) стоимости необходимо руководствоваться п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств.

Проведение переоценки основных средств носит добровольный характер. Переоцениваться могут только объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности.

Переоценка производится путем пересчета первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Решение о проведении (непроведении) переоценки закрепляется приказе об учетной политике организации. В приказе нужно отразить:

- какие объекты подлежат переоценке: все основные средства или отдельные группы однородных объектов основных средств;
- методику отражения переоценки на счетах бухгалтерского учета;
- лиц, ответственных за проведение переоценки.

Если организация однажды решила провести переоценку, то в дальнейшем регулярное проведение переоценки становится обязательным.

Результатом переоценки является **уценка** (восстановительная стоимость меньше остаточной) или **дооценка** (восстановительная стоимость больше остаточной) стоимости. После переоценки восстановительную стоимость принимают за первоначальную стоимость.

Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Таблица 17

Отражение переоценки на счетах бухгалтерского учета

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. ДООЦЕНКА: сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации. Если в предыдущие отчетные периоды была проведена уценка этого объекта через счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), то сумма дооценки, равная сумме уценки, сначала зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), разница – на капитал			
1.1.	Увеличена первоначальная стоимость основных средств	01	83/84
1.2.	Увеличена начисленная амортизация основных средств	83/84	02
2. УЦЕНКА: сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток). Если в предыдущие отчетные периоды была проведена дооценка этого объекта, то сумма уценки сначала относится в уменьшение добавочного капитала, образованного в предыдущие отчетные периоды, разница – на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток)			
2.1.	Уменьшена первоначальная стоимость основных средств	84/83	01
2.2.	Уменьшена начисленная амортизация основных средств	02	84/83

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

В целях налогового учета при проведении организацией переоценки (уценки) стоимости объектов основных средств, положительная (отрицательная) сумма такой переоценки не признается доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения и не принимается при определении

восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации, учитываемым для целей налогообложения.

Другими словами, результаты переоценки не влияют на налоговую базу по налогу на прибыль, но влияют по налогу на имущество.

Амортизация основных средств

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

Износ основных средств может происходить в результате потери технико-экономических свойств или физических качеств. Различают два вида износа – физический и моральный (рис. 8).

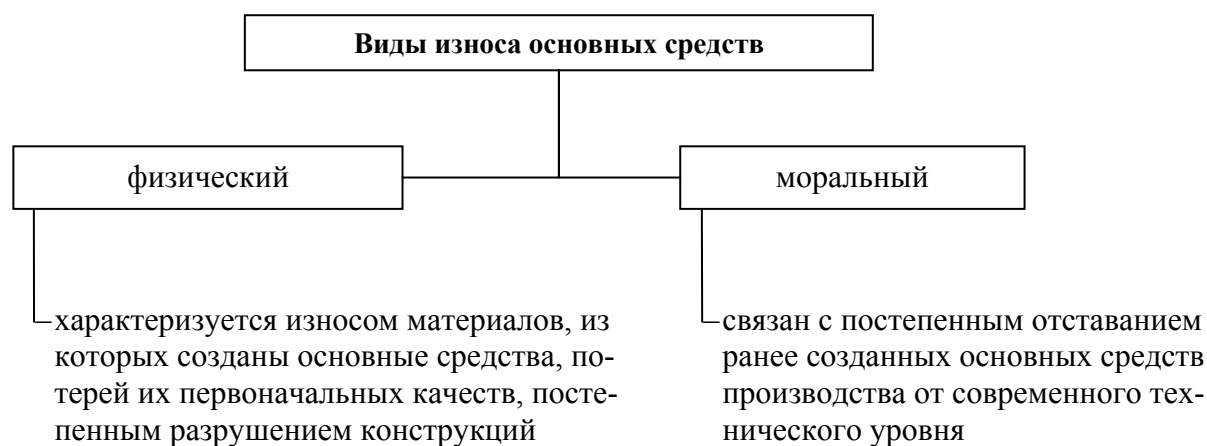


Рис. 8. Характеристика видов износа

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

Для исчисления амортизации необходимо установить срок полезного использования основного средства. **Сроком полезного использования**

является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Срок полезного использования организация устанавливает самостоятельно при принятии объекта основных средств к учету.

В случаях проведения реконструкции, модернизации или технического перевооружения срок полезного использования пересматривается.

Для целей бухгалтерского учета срок определяется исходя из:

- ожидаемого срока полезного 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 налоговом учете срок полезного использования определяется в соответствии с номером амортизационной группы, к которой объект относится.

Амортизация не начисляется по:

- объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам, музейным коллекциям и др.);
- объектам основных средств, используемым для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Амортизацию начисляют одним из способов (методов), представленных в таблице 18.

Таблица 18

Методы начисления амортизации

Для целей бухгалтерского учета	Для целей налогового учета
1) линейный способ	1) линейный
2) способ уменьшаемого остатка	2) нелинейный
3) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	
4) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- **при линейном способе** – исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Пример. Организацией приобретен объект стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений – 20 %. Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

$$150\,000 \times 20 : 100 = 30\,000 \text{ руб.}$$

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

• **при способе уменьшаемого остатка** – исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

Пример. Организацией приобретен объект основных средств стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. В учетной политике организации установлен коэффициент ускорения – 2.

Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляет 20% (100% : 5 лет), и, увеличенная на коэффициент 2, составит 40%.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при оприходовании объекта, и составит:

$$150\ 000 \times 40\% = 60\ 000 \text{ руб.}$$

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется от остаточной стоимости объекта, то есть от разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год:

$$(150\ 000 - 60\ 000) \times 40\% = 36\ 000 \text{ руб.}$$

В третий год эксплуатации амортизация составит:

$$(90\ 000 - 36\ 000) \times 40\% = 21\ 600 \text{ руб. и т. д.}$$

Применение способа уменьшаемого остатка, как принято считать в мировой практике, позволяет организации в первые годы эксплуатации объекта основных средств, как правило, не требующего в указанное время ремонта, списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений;

• **при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** – исходя из первоначальной стоимости или (текущей (восстановительной)) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример. Организацией приобретен объект основных средств стоимостью 150 000 руб. Срок полезного использования установлен 5 лет.

Сумма чисел лет срока службы составляет $15 = 1 + 2 + 3 + 4 + 5$.

В первый год эксплуатации указанного объекта будет начислена амортизация в размере $5/15$ или $33,33\%$ и составит:

$$150\ 000 \times 5 : 15 = 50\ 000 \text{ руб.};$$

во второй год – $4/15$:

$$150\ 000 \times 4 : 15 = 40\ 000 \text{ руб.};$$

в третий год – $3/15$:

$$150\ 000 \times 3 : 15 = 30\ 000 \text{ руб. и т. д.}$$

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

• ***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 объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) применяется для объектов основных средств, главным критерием которых является периодичность их использования. Это относится ко многим транспортным средствам, например автомобилям, самолетам, амортизация по которым зависит от величины пробега или от количества часов полета, а также к оборудованию горнодобывающей промышленности, амортизация по которому зависит от объема добытой породы, и другим видам аналогичного

оборудования. Для таких объектов основных средств определяется сумма амортизации на единицу продукции (работ, услуг).

Пример. Организацией приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км стоимостью 800 000 руб.

В отчетном периоде пробег составил 50 тыс. км.

Таким образом, сумма амортизационных отчислений, исходя из соотношения первоначальной стоимости и фактического объема продукции, составит: $800\,000 \times 50\,000 : 400\,000 = 100\,000$ руб.

При таком способе амортизации первоначальная стоимость основного средства может быть списана в кратчайшие сроки.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств:

– начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета;

– прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета;

– производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде (по основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, начисляется в отчетном году равномерно в течение периода работы организации);

– приостанавливается в случае перевода объекта по решению руководителя организации на консервацию на срок более 3-х месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительностью более 12 месяцев;

– производится в течение отчетного года независимо от применяемого способа начисления ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы;

– отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Учет сумм амортизации ведется на счете 02 «Амортизация основных средств».

Таблица 19

Корреспонденция счетов по учету амортизации

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация основных средств	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44 ...	02
2	Произведена переоценка (дооценка амортизации)	83	02
3	Произведена переоценка (уценка амортизации)	02	83,84
4	Списана амортизация	02	01-В

Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Операции с такими объектами оформляются первичными документами для учета МПЗ: форма М-4 «Приходный ордер» и М-17 «Карточка учета материалов».

Для целей налогообложения по объектам стоимостью до **20 000 рублей** амортизация не начисляется и в момент ввода в эксплуатацию они одновременно списываются на материальные расходы.

Таблица 20

Порядок единовременного списания основных средств стоимостью до 20 000 руб.

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Приобретено основное средство стоимостью до 20 000 руб.	10	60
2	Списана стоимость объекта основных средств при отпуске в производство	20,26,44	10

Ремонт, реконструкция, модернизация основных средств

Методические указания по учету основных средств предлагают 2 варианта учета затрат на ремонт основных средств:

1. единовременное включение расходов на ремонт в состав текущих расходов в случае, если это текущий недорогой ремонт, который не оказывает существенного влияния на финансовый результат деятельности организации;

2. равномерное отнесение затрат на себестоимость продукции путем:
- создания резерва на ремонт основных средств;
 - использования счета учета расходов будущих периодов.

Порядок формирования и использования резерва сводится к следующему: отчисления в резерв списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего периода. Затем сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств резерва.

Если по итогам отчетного периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то в бухгалтерском учете производят доначисление резерва путем отнесения суммы на расходы будущих периодов. В обратном случае (если выявлен излишек средств ремонтного фонда) «лишние» суммы сторнируются.

Согласно Налоговому кодексу расходы на ремонт основных средств признаются в размере фактических затрат в составе прочих расходов в том периоде, в котором они были осуществлены. Для обеспечения равномерного признания расходов организация вправе создавать резервы под предстоящий ремонт основных средств.

В этом случае отчисления в резерв рассчитываются исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых организацией самостоятельно в учетной политике. Предельная сумма резерва не может превышать среднюю величину расходов на ремонт за последние три года.

Если по итогам налогового периода фактические затраты превысили средства ремонтного фонда, то разница включается в состав прочих расходов на конец периода. В обратном случае сумма такого превышения включается в состав доходов организации.

Затраты на ремонт не увеличивают первоначальную стоимость объекта, а включаются в себестоимость готовой продукции.

Таблица 21

Отражение затрат на ремонт основных средств в бухгалтерском учете

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Расходы на ремонт списываются единовременно	20,25,26,44	10,70,69,60
2. Образование и использование ремонтного фонда			
2.1	Ежемесячные отчисления в ремонтный фонд	20,25,26,44	96
2.2	Списание затрат за счет ремонтного фонда	96	10,70,69,60
2.3	Списание суммы превышения фактических затрат	97	10,70,69,60
2.4	Списание суммы превышения ремонтного фонда	20,25,26,44	96
3. Отнесение затрат на расходы будущих периодов			
3.1	Списывается сумма фактических затрат на ремонт	97	10,70,69,60
3.2	Ежемесячное списание затрат на себестоимость продукции	20,25,26,44	97

Реконструкция – переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и номенклатуры продукции (ст. 257 НК РФ).

Техническое перевооружение – комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации, автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным (ст. 257 НК РФ).

Проще говоря, модернизация и реконструкция проводятся с целью улучшения качественных характеристик основных средств. Затраты на их осуществление относятся на увеличение первоначальной стоимости основных средств.

После проведения ремонта, реконструкции или модернизации необходимо оформить Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструиро-

ванных, модернизированных объектов основных средств по форме № ОС-3, который служит основанием для изменения первоначальной стоимости основного средства.

Выбытие (списание) основных средств

Основные средства выбывают из организации в случаях:

- 1) списания по причине непригодности к дальнейшему использованию;
- 2) продажи на сторону;
- 3) безвозмездной передачи;
- 4) передачи в счет вклада в уставный капитал другой организации;
- 5) сдачи имущества в аренду, лизинг;
- 6) реализации по договорам мены и т. д.

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета выбытие основных средств организация отражает развернуто в составе прочих доходов и расходов.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражается списание остаточной стоимости и затраты, связанные с выбытием, а по кредиту – сумма износа, выручка от продажи, стоимость оприходованных ценностей.

Для списания основных средств к счету 01 открывают субсчет 01-В «Выбытие основных средств».

Потери и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки».

Доходы и расходы от списания отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов.

Для целей налогообложения доходы и расходы от ликвидации основных средств включаются в состав внереализационных. При этом учет расходов от ликвидации производится одновременно (кроме случаев получения убытков).

Таблица 22

Хозяйственные операции по учету выбытия основных средств

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Списание основного средства за непригодностью			
1.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
1.2	Списание амортизации	02	01-В
1.3	Списание остаточной стоимости	91	01-В
2. Продажа имущества			
2.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
2.2	Списание амортизации	02	01-В
2.3	Списание остаточной стоимости	91	01-В
2.4	Получена выручка от продажи	62	91
2.5	Учтен НДС от продажи	91	68
3. Безвозмездная передача имущества			
3.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
3.2	Списание амортизации	02	01-В
3.3	Списание остаточной стоимости	91	01-В
3.4	Списание расходов, связанных с передачей	91	10,70,69...
4. Передача в счет вклада в уставный капитал			
4.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
4.2	Списание амортизации	02	01-В
4.3	Списание остаточной стоимости	91	01-В
4.4	Учтены финансовые вложения	58	91

Организация определяет прибыль (убыток) от реализации или выбытия амортизируемого имущества на основании аналитического учета по каждому объекту на дату признания дохода (расхода). При этом прибыль, полученная налогоплательщиком, подлежит включению в состав доходов от реализации в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества. А убыток отражается в аналитическом учете как прочие расходы организации равными долями.

Выбытие основных средств оформляется унифицированными первичными документами. При списании объекта за непригодностью необходимо оформить Акт о списании объекта основных средств (кроме авто-

транспортных) по форме №ОС-4 или №ОС-4б (если списывается группа объектов).

Если производится списание автотранспортных средств оформляют Акт о списании по форме №ОС-4а.

Если основное средство было продано, передано в счет вклада в уставный капитал или передано на безвозмездной основе – Акты о списании не составляются. Такого рода передача оформляется Актами приемки-передачи основных средств (форма №ОС-1, №ОС-1а, №ОС-1б).

3.3. АРЕНДА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Согласно гражданскому законодательству, в аренду могут быть переданы земельные участки, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования.

Существует несколько вариантов классификации видов аренды. По экономическому смыслу рассматривают два типа аренды:

- 1) текущая аренда;
- 2) финансовая аренда (лизинг).

Имущество передается в аренду по соответствующему договору, согласно которому арендодатель передает в пользование арендатору имущество и начисляет арендную плату, при этом право собственности остается у арендодателя.

Арендодатель начисляет амортизацию, по переданному имуществу, и производит его ремонт на условиях, прописанных в договоре.

Учет объектов основных средств, переданных в аренду, ведется у арендодателя на субсчете «Основные средства, переданные в аренду к счету 01 «Основные средства».

Арендатор учитывает принятые основные средства на забалансовом счете 001.

Ежемесячно арендатор начисляет (субсчет «Расчеты за арендованное имущество» к счету 76) и уплачивает арендную плату.

Суммы арендной платы являются для арендодателя операционными доходами (либо доходами от основной деятельности, если таковая прописана в уставе), для арендатора – расходами по обычным видам деятельности.

По окончании договора аренды имущество возвращается арендодателю.

Таблица 23

Учет текущей аренды у арендодателя

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Переданы в аренду собственные основные средства	01А	01
2	Начислена задолженность по арендной плате	76А	90,91,98
3	Начислена амортизация переданного в аренду имущества	20,91	02
4	Начислен НДС	90,91	68
5	Получена арендная плата от арендатора	51	76А
6	Учтены затраты на капитальный ремонт переданного имущества, произведенные:		
	а) арендодателем	20,91	10, 70, 69, 23, 60
	б) арендодателем	20,26	76А
7	Возвращено ранее переданное в аренду имущество	01	01А

Таблица 24

Учет текущей аренды у арендатора

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Получено арендованное имущество	001	-
2	Начислена арендная плата (ежемесячно / за несколько месяцев)	20/97	76А
3	Перечислена арендная плата арендодателю	76А	51
4	Учтены расходы на ремонт арендованного имущества, произведенные:		
	а) арендатором	20,26,97	76А
	б) арендодателем	76	23,60,97
5	Возвращено арендованное ранее имущество	-	001

Финансовая аренда (лизинг)

Согласно закону от 29 октября 1998 года №164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» по договору лизинга лизингодатель обязуется приобрести

в собственность указанное лизингополучателем имущество и предоставить его лизингополучателю за плату во временное владение и пользование.

Лизинг бывает: финансовым (прямым) и операционным.

Финансовый лизинг предусматривает погашение договорной стоимости имущества в течение срока действия договора, а также уплату процентов за пользование имуществом. В зависимости от характера операций финансовый лизинг подразделяется на:

1) прямой – после окончания договора, объект лизинга переходит в собственность к лизингополучателю;

2) возвратный – организация продает свое имущество лизингодателю и сразу же как лизингополучатель берет его обратно в долгосрочную аренду (удобен в случае, когда необходимо получить свободные денежные средства);

3) смешанный – основан на долевом участии лизингодателя и лизингополучателя при приобретении объекта лизинга.

Операционный лизинг подразумевает, что после окончания договора имущество возвращается лизингодателю.

В обмен на право владения и пользования лизингополучатель уплачивает в пользу лизингодателя лизинговые платежи.

Лизинговые платежи – общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора, в которую входит:

- возмещение затрат лизингодателя по приобретению и передаче предмета лизинга лизингополучателю;
- возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором услуг;
- доход лизингодателя.

В общую сумму может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором предусмотрен переход права собственности к лизингополучателю.

В учете лизингодателя сначала отражается приобретение имущества, предназначенного для передачи в лизинг. Дальнейшие операции зависят от того, будет ли объект лизинга учтен на балансе лизингодателя.

По соглашению сторон предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя.

Амортизационные отчисления производит тот, у кого на балансе находится предмет лизинга, при этом возможно применение ускоренной амортизации предмета лизинга.

Таблица 25

Учет операций у лизингодателя и лизингополучателя

	Учет у лизингодателя	Учет у лизингополучателя
Имущество на балансе у лизингодателя	<p>При передаче имущества лизингополучателю, его стоимость с баланса не списывается, операция отражается внутренними записями по счету 03.</p> <p>Лизингодатель отражает затраты по лизинговой деятельности (амортизация, ремонт) на счете 20, а доходы по лизинговой деятельности – на счете 90.</p> <p>Задолженность лизингополучателя учитывается как задолженность покупателя.</p> <p>При возврате лизинговое имущество учитывается на счете 03, а если в дальнейшем его не планируется передавать в лизинг – переводится на счет 01</p>	<p>Принятое имущество лизингополучатель учитывает за балансом как арендованные основные средства (счет 001).</p> <p>Лизингополучатель начисляет лизинговые платежи (относятся на затраты производства или расходы будущих периодов) на субсчете к счету 76 «Лизинговые платежи».</p> <p>После окончания срока действия договора имущество возвращается лизингодателю и списывается с забалансового учета у лизингополучателя.</p> <p>Если договором предусмотрен выкуп имущества лизингополучателем, то имущество не возвращается, а после списания со счета 001, учитывается на счете 01 с одновременным начислением амортизации.</p> <p>Если выкуп произведен раньше, чем закончился договор, то лизингополучатель доначисляет задолженность по платежам</p>
Имущество на балансе у лизингополучателя	<p>Лизинговое имущество списывается с баланса лизингодателя: сумма переданного имущества отражается на счете 91 и одновременно на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду».</p> <p>Далее в учете лизингодателя отражается начисление лизинговых платежей. Они в данном случае являются прочими доходами (счет 91).</p> <p>При возврате лизингового имущества лизингодатель приходит его на счете 03 и списывает с забалансового учета.</p>	<p>Лизингополучатель учитывает затраты по приобретению лизингового имущества у лизингодателя в составе капитальных вложений (счет 08) в корреспонденции с субсчетом «Арендные обязательства» к счету 76.</p> <p>Одновременно начисляется кредиторская задолженность по лизинговым платежам на субсчете «Лизинговые платежи» к счету 76.</p> <p>Лизингополучатель начисляет амортизацию лизингового имущества.</p> <p>Возврат имущества лизингополучатель отражает как выбытие собственных средств.</p> <p>Если имущество подлежит выкупу, то лизингополучатель отражает в учете перевод лизингового имущества, а начисленной по нему амортизации в состав собственных основных средств.</p>

Таблица 26

Корреспонденция счетов по учету операций лизинга

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
Учет операций у лизингодателя			
1	Приобретено лизинговое имущество	08	60,76
2	Учтен НДС по приобретенному имуществу	19	60,76
3	Принято на учет лизинговое имущество	03	08
4	Произведена оплата поставщикам	60,76	51
Если имущество остается на балансе лизингодателя:			
5	Передано имущество лизингополучателю	03	03
6	Учтены затраты по лизинговому имуществу	20	02,10..
7	Списаны затраты по содержанию лизингового имущества	90	20
8	Начисление лизинговых платежей	62	90
9	Получение лизинговых платежей	51	62
10	Начисление НДС	90.3	68
11	Возвращено лизинговое имущество	03	03
Если имущество передается на баланс лизингополучателя:			
12	Передано имущество лизингополучателю	91 011	03 -
13	Начисление лизинговых платежей	76	91
14	Получение лизинговых платежей	51	76
15	Начисление НДС	91	68
16	Возвращено лизинговое имущество		
	а) стоимость которого погашена не полностью	03	76
	б) стоимость которого полностью погашена	03	91
Учет операций у лизингополучателя			
Если имущество остается на балансе лизингодателя:			
1	Получено лизинговое имущество	001	-
2	Начисление лизинговых платежей (ежемесячно / за несколько месяцев)	20,26 (97)	76Л
3	Возвращено лизинговое имущество	-	001
4	Выкуплено лизинговое имущество после окончания договора	- 01В 01	001 01АО 02
5	Выкуплено лизинговое имущество до окончания договора	97	76Ар
Если имущество остается на балансе лизингополучателя:			
1	Приобретено лизинговое имущество у лизингодателя	08.4	76АО
2	Принято на учет лизинговое имущество	01Л	08.4
3	Начисление лизинговых платежей	76АО	76Л
4	Начисление амортизации	20,26	02Л
5	Возврат лизингового имущества	01В 02 91	01АО 01В 01В
6	Выкуплено лизинговое имущество	01 02Л	01АО 02
7	Доначисление платежей при досрочном выкупе	76Л	76АО

3.4. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Инвентаризация проводится ежегодно в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств и на основании письменного приказа руководителя (форма № ИНВ-22).

До начала инвентаризации проводится проверка:

1. инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета;
2. технических паспортов или другой технической документации;
3. документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи (форма №ИНВ-1) полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

На основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т. п.).

Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные. По указанным объектам составляется отдельная опись.

По имуществу, при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных, составляются сличительные ведомости (форма № ИНВ-18). В сличительных ведомостях отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

Выявленные при инвентаризации расхождения регулируются в следующем порядке:

– основные средства, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию по рыночной стоимости и зачислению в состав прочих доходов организации на счете 91;

– недостачи относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки. Учет недостач ведется на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

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

Таблица 27

Корреспонденция счетов по учету результатов инвентаризации

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Учтены выявленные излишки основных средств	01	91
2. Учет недостачи основных средств			
2.1	Списание первоначальной стоимости	01-В	01
2.2	Списание амортизации по основному средству	02	01-В
2.3	Учет недостачи по остаточной стоимости	94	01-В
3. Списание недостачи за счет виновных лиц			
3.1	Остаточная стоимость	73-2	94
3.2	Превышение рыночной стоимости	73-2	98
3.3	Получена сумма в счет погашения недостачи	50,51	73-2
3.4	Списана разница между рыночной и остаточной стоимостью	98	91
4.	Списание недостачи за счет организации	91	01

Тема 4. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

4.1. ПОНЯТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ИХ ВИДЫ

Согласно ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» объекты признаются нематериальными активами, если выполняются следующие критерии признания:

1. объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем (т. е. объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации);

2. организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (т. е. организация имеет документы, подтверждающие существование актива и права организации на него), а также существует контроль над объектом (имеются ограничения доступа иных лиц к экономическим выгодам);

3. возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

4. объект предназначен для использования в течение длительного времени (более 12 мес. или обычного операционного цикла);

5. организацией не предполагается продажа объекта (в течение 12 мес. или обычного операционного цикла);

6. фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

7. отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Согласно п.4 ПБУ 14/2000 к **нематериальным активам**, используемым в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, и приносящим доход, относятся объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности) (рис. 9).

Права на объекты интеллектуальной собственности, регулируемые авторским правом	Деловая репутация	Права на объекты интеллектуальной собственности, регулируемые патентным правом
Стоимость прав, возникающих из авторских и других договоров: исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; исключительное право на произведение науки, литературы, искусства; исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания использования наименования места происхождения товаров	Стоимость расходов и прав на образование и продажу (покупку) юридического лица: – деловая репутация организации («гудвилл» – разница между покупной ценой организации и ее балансовой стоимостью): положительная деловая репутация учитывается как отдельный актив, отрицательная деловая репутация учитывается как доходы будущих периодов; – организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников в уставный капитал организации)	Стоимость прав, возникающих с процедурой оформления и регистрации этих объектов: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; исключительное право патентообладателя на селекционные достижения; исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров

Рис. 9. Классификация нематериальных активов

В состав нематериальных активов не включают:

- программные продукты, не разработанные организацией (например, используемые финансовой службой программный комплекс «ИНЭК-Аналитик»);
- лицензии на право ведения определенного вида деятельности;
- патент, удостоверяющий право применения упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности субъектами малого бизнеса;
- интеллектуальные и деловые качества персонала организации.

4.2. ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Первоначальная оценка

Нематериальные активы принимаются к учету в соответствии с ПБУ 14/2007 по фактической (первоначальной) стоимости. При этом фактическими расходами на приобретение признают:

- 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, государственных, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании нематериального актива к расходам также относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива;
- расходы на содержание и эксплуатацию, амортизацию основных средств и иного имущества, использованных непосредственно при создании нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Для определения первоначальной стоимости нематериальных активов используется «Справка о затратах, включенных в первоначальную стоимость нематериального актива».

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Последующая оценка

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях **переоценки и обесценения** нематериальных активов.

Переоценка

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.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Таблица 28

Порядок отражения дооценки и уценки нематериальных активов

Дооценка	Уценка
Если по объекту ранее не было уценки – сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации	Если по объекту ранее не было дооценки – сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)
Если по объекту ранее была уценка – сумма дооценки, равная сумме его уценки, отнесенной в предыдущие периоды на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	Если по объекту ранее была дооценка – сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы Превышение суммы уценки над величиной добавочного капитала относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

На балансе нематериальные активы учитываются по **остаточной стоимости**, которая определяется как разница между первоначальной (или переоцененной) стоимостью, накопленной амортизацией и обесценением.

4.3. ПОСТУПЛЕНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Поступление нематериальных активов в организацию происходит в следующих случаях:

- приобретение нематериальных активов за плату;
- создание нематериальных активов собственными силами или с привлечением сторонних исполнителей;
- внесение нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал;
- получение нематериальных активов на безвозмездной основе;
- приобретение нематериальных активов по договору мены.

Аналитический учет наличия и движения нематериальных активов ведется в бухгалтерии по карточкам учета нематериальных активов (ф. № НМА-1). В налоговом учете нематериальных активов может применяться регистр для учета амортизации нематериальных активов. В случае если отсутствуют объекты нематериальных активов, по которым есть различия по составу объектов и порядку начисления амортизации, то целесообразно использовать одну разработочную таблицу (ведомость) и для целей бухгалтерского, и налогового учета.

Объекты, не перечисленные в ПБУ 14/2007, не должны учитываться в качестве нематериальных активов. К ним относятся: компьютерные программы, информационные базы данных и другие. Затраты по приобретению программных продуктов должны учитываться на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Приобретение нематериальных активов за плату

При покупке нематериальных активов основанием для записей на счетах служат наличные первичные документы, полученные от поставщика: договор, накладная, счет-фактура. Расходы на приобретение (начисле-

ние поставщикам; оплата за сопутствующие услуги; невозмещаемые налоги) отражаются как внеоборотные активы на счете 08. Также на этом счете отражаются расходы на доведение объекта до состояния, пригодного для эксплуатации.

После принятия на учет приобретенных нематериальных активов сформированная первоначальная стоимость списывается со счета 08 на счет 04 «Нематериальные активы».

НДС по приобретенным или созданным нематериальным активам учитывается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам» в корреспонденции со счетами расчетов с поставщиками и подрядчиками и прочими дебиторами и кредиторами. После принятия на учет нематериальных активов суммы НДС списываются в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таблица 29

Корреспонденция счетов по учету приобретения нематериальных активов

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Стоимость приобретенных нематериальных активов	08-5	76
2	НДС по приобретенным нематериальным активам	19-2	76
3	Отражены затраты по доведению нематериальных активов до состояния, пригодного к использованию:		
3.1	материальные	08-5	10
3.2	на оплату труда	08-5	70
3.2	по отчислениям в бюджет	08-5	69
4	Оплачены полученные нематериальные активы	76	51
5	Оприходованы объекты нематериальных активов	04	08-5
6	Зачет суммы НДС	68	19-2

Создание нематериальных активов собственными силами или с привлечением сторонних исполнителей

Нематериальные активы считаются созданными в случаях:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;
- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;
- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Созданные в организации нематериальные активы могут являться служебными произведениями в соответствии со ст. 14 Федерального закона «Об авторском праве». Специфика этих произведений состоит в том, что исключительное право на их использование принадлежит лицу, с которым автор состоит в трудовых отношениях, то есть его работодателю. Не всякое произведение, созданное работником организации может считаться служебным. Таковым произведение может считаться тогда, когда имело место служебное задание на его создание.

Трудовой договор (контракт) с работником, творческий труд которого эксплуатируется, должен содержать положения, предусматривающие подобные задания. Работник имеет право выплаты трудового вознаграждения за создание служебного произведения помимо обычной заработной платы.

Расходы по созданию нематериальных активов на предприятии, также как и расходы по их приобретению, относятся к долгосрочным инвестициям. Их постановка на учет производится через применение счета вложений во внеоборотные активы – 08. При создании нематериальных активов на этом счете отражаются: материалы, заработная плата разработчиков, отчисления с заработной платы на социальные нужды, накладные расходы, относящиеся к работам по разработке.

После ввода объекта в эксплуатацию его стоимость списывается со счета 08 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Таблица 30

Корреспонденция счетов по учету создания нематериальных активов

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Стоимость потребленных материалов	08-5	10
2	Заработная плата	08-5	70
3	Отчисления на социальные нужды	08-5	69
4	Оплата подрядчикам за выполненные работы, услуги по созданию нематериальных активов	08-5	60
5	Оплата сторонним организациям за выполненные работы, услуги по созданию нематериальных активов	08-5	76
6	Расходы вспомогательных производств по созданию нематериальных активов	08-5	23
7	Начисление НДС по суммам фактических затрат, связанных с созданием нематериальных активов	08-5	68

Внесение нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал

В соответствии с действующим законодательством объект нематериальных активов может быть внесен в качестве вклада в уставный капитал организации. При этом фактическое поступление вклада учредителя в виде внеоборотных активов отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции с кредитом счета 75 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» в оценке, согласованной с учредителями (задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают записями по кредиту счета 80 «Уставный капитал»).

Основанием являются учредительные документы, а также акт приема-передачи нематериальных активов. Средства учредителей, вносимые в уставный капитал в порядке, установленном действующим законодательством, освобождены от НДС. Данное положение не действует в случае, когда поступившие нематериальные активы используются в организации для производства продукции (работ, услуг), освобожденных от уплаты НДС.

Таблица 31

**Корреспонденция счетов по учету внесения нематериальных активов
в качестве вклада в уставный капитал**

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал	75-1	80
2	Внесены нематериальные активы в счет вклада в уставный капитал	08-5	75-1
3	Приняты к учету нематериальные активы	04	08-5

Получение нематериальных активов на безвозмездной основе

Нематериальные активы, полученные организацией безвозмездно, отражаются по рыночной стоимости на дату принятия к учету. Активы, полученные безвозмездно, учитываются в составе внереализационных доходов, которые подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации. Организация самостоятельно выбирает способ отражения в учете безвозмездно полученных нематериальных активов:

- непосредственно в момент принятия к учету стоимость нематериальных активов относят на увеличение прочих доходов;
- по мере начисления амортизации в течение срока полезного использования безвозмездно полученные объекты отражаются как прочие доходы, с использованием счета доходов будущих периодов.

Основанием для записей на счетах служит акт (накладная) приемки-передачи. Признание внереализационных доходов, связанных с безвозмездным получением нематериальных активов, в учете отражается по дебету счета доходов будущих периодов в корреспонденции с кредитом счета прочих доходов и расходов.

Постановка на учет полученных по договору дарения (безвозмездно) нематериальных активов также отражается через применение счета капитальных вложений с последующим списанием с него стоимости объектов на счет нематериальных активов.

Таблица 32

Корреспонденция счетов по учету безвозмездно полученных нематериальных активов

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Безвозмездное поступление нематериальных активов:		
1.1	без использования счета 98 «Доходы будущих периодов»	08-5	91-1
1.2	с использованием счета 98 «Доходы будущих периодов»	08-5	98-2
1.2	признание внереализационных доходов	98-2	91-1

Приобретение нематериальных активов по договору мены

Приобретение нематериальных активов по договору мены, предусматривающим оплату неденежными средствами. Стоимость полученных нематериальных активов отражается по дебету счета капитальных вложений в корреспонденции со счетом прочих дебиторов и кредиторов. В соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 выбытие активов в связи с приобретением (созданием) нематериальных активов не признается расходами организации.

4.4. АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Амортизация исчисляется по нормам, установленным самой организацией исходя из стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования.

Срок полезного использования – это срок, в течение которого объект нематериальных активов приносит предприятию доход. Срок определяется организацией самостоятельно исходя из:

– срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;

– ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход);

– количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

В случае, когда срок полезного использования определить не возможно, он признается равным: для целей бухгалтерского учета – 20 годам, для целей налогового учета – 10 годам (но не более срока деятельности организации).

Начисление амортизации производится ежемесячно и начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к учету, заканчивается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания объекта с учета.

Для целей бухгалтерского учета используются три способа начисления амортизации: линейный; уменьшаемого остатка; списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Для целей налогообложения организация используется линейный и нелинейный способы.

Методика расчета амортизационных отчислений по каждому из способов аналогична соответствующим способам расчета амортизации по основным средствам.

Способы отражения амортизационных отчислений на счетах бухгалтерского учета:

1. путем накопления сумм амортизации на отдельном счете (счет 05 «Амортизация нематериальных активов»)
2. путем уменьшения первоначальной стоимости объекта на счете 04.

Таблица 33

**Отражение на счетах бухгалтерского учета операций
в зависимости от выбора организации**

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Принят к учету объект нематериальных активов	04	80
2	По итогам месяца начислена амортизация по объекту нематериальных активов		
2.1	с использованием счета для учета амортизации	20, 44...	05
2.2	без использования счета для учета амортизации	20, 44...	04

4.5. ВЫБЫТИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Выбытие объектов нематериальных активов происходит в следующих случаях:

1. Списание объекта нематериальных активов за непригодностью в связи с полной амортизацией и потерей доходных качеств. *Основание для списания – акты передачи нематериальных активов, акты на списание нематериальных активов, протоколы собрания акционеров или участников совместной деятельности, приказы.*

2. Продажа нематериальных активов.

3. Безвозмездная передача нематериальных активов.

4. Внесение объекта нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал других организаций.

5. Передача объектов нематериальных активов по договору мены.

При выбытии нематериальных активов в результате продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается с кредита счета учета нематериальных активов в дебет счета амортизации нематериальных активов. Остаточная стоимость списывается в дебет счета прочих доходов и расходов. Туда же относят и все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и суммы НДС по проданным и безвозмездно переданным объектам. Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете прибылей и убытков.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Продажа нематериальных активов

Продается, как правило, не сам объект нематериальных активов, а право на его использование. При реализации нематериальных активов основанием для записей на счетах являются счет, выписываемый покупателю, и акт (накладная) приемки-передачи.

В бухгалтерском учете отражается выручка от продажи. Если сумма выручки превышает остаточную стоимость нематериальных активов и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если же остаточная стоимость не возмещается выручкой от реализации, то разницу списывают с кредита счета прочих доходов и расходов в дебет счета прибылей и убытков. Сам объект и начисленная по нему амортизация не изменяются.

Если продается сам нематериальный актив, в бухгалтерском учете отражается одновременно списание объекта и начисленной по нему амортизации, а остаточная стоимость относится на счет прочих доходов и расходов.

Оборот по продаже нематериальных активов облагается НДС. Для определения сумм НДС по проданным нематериальным активам нужно выяснить факты приобретения нематериальных активов – с НДС или без него.

Безвозмездная передача нематериальных активов

В бухгалтерском учете отражается списание первоначальной стоимости, амортизации и отражение остаточной стоимости.

В соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ передача прав собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией и облагается НДС. В данном случае выбытия плательщиком НДС является передающая сторона.

Внесение объекта нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал других организаций

Остаточная стоимость нематериальных активов списывается с их счета в дебет счета учета финансовых вложений. Также подлежит списанию сумма амортизации. Превышение согласованной стоимости над остаточной по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета финансовых вложений в корреспонденции со счетом прочих доходов и расходов. Обратная разница отражается в обратном порядке.

Передача объектов нематериальных активов по договору мены

Передача объектов нематериальных активов в обмен на другое, кроме денежного, имущество. Чаще всего нематериальные активы передаются в обмен на ценные бумаги, поэтому эта операция рассматривается как финансовые вложения. Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, не списываются и подлежат особому отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя. Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится предприятием-правообладателем.

Тема 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

5.1. СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ

Сырье и материалы: понятие, классификация

Материалы – активы организации, срок полезного использования которых менее 1 года, относятся к предметам труда и необходимы для производства продукции, работ, услуг или для хозяйственных нужд организации.

Материалы являются оборотными активами, потребляются в процессе производства и полностью переносят свою стоимость на стоимость готовой продукции.

Таблица 34

Классификация материалов

Группа	Характеристика
Сырье и основные материалы	Образуют вещественную основу готовой продукции Сырье – ранее не обрабатываемый продукт добывающей промышленности и сельского хозяйства Основные материалы – продукция обрабатывающей промышленности
Полуфабрикаты собственного производства	Не являются материально-производственными запасами, относятся к незавершенному производству
Покупные полуфабрикаты	Материалы, которые уже подвергались обработке на других предприятиях
Вспомогательные материалы	Добавки, смазочные материалы, возвратные отходы
Тара	Вспомогательный материал, предназначенный для транспортировки и хранения материалов и готовой продукции
Топливо	По агрегатному состоянию: твердое, жидкое, газообразное По целям использования: энергетическое, технологическое, для хозяйственных нужд
Запасные части	Целевое назначение – поддержание механизмов в рабочем состоянии, осуществление ремонтов
Строительные материалы	Целевое назначение – строительство зданий и сооружений
Хозяйственный инвентарь и принадлежности	Средства труда, которые не могут относиться к основным средствам: канцелярские принадлежности и расходные материалы и т. д.

Документы по учету материалов
(Утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а)

Номер формы	Название формы
Форма М-2	Доверенность
Форма М-2а	Доверенность
Форма М-4	Приходный ордер
Форма М-7	Акт о приемке материалов
Форма М-8	Лимитно-заборная карта
Форма М-11	Требование-накладная
Форма М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
Форма М-17	Карточка учета материалов
Форма М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений

Поступление материалов

Материалы, как правило, поступают в организацию от поставщиков путем приобретения за плату. Также возможно поступление из собственного производства, от учредителей, при демонтаже оборудования, по бартерным операциям и т. д.

На поступающие от поставщиков материалы на основании сопроводительных документов (накладная, счет-фактура) на складе выписывают Приходный ордер (форма №М-4). Сведения из приходного ордера кладовщики заносят в Карточку учета материалов (форма №М-17).

Если при приемке материалов выявлено расхождение фактических данных с указанными в документах (количество, качество и т. д.) или сопроводительные документы отсутствуют (неотфактурованные поставки), то составляется Акт о приемке материалов (форма №М-7), материалы приходуются комиссией по учетным ценам, при этом приходный ордер не оформляется. Сумму излишка материалов относят на увеличение задолженности поставщику или принимают на ответственное хранение, при выявлении недостачи по вине поставщика ему направляется претензия.

Если организация получает материалы на складе поставщика, то экспедитору (шоферу) нужно выписать Доверенность (по форме №М-2 или №М-2а).

Поступление материалов на склад из собственного производства оформляют Требованием-накладной (форма №М-11). При поступлении материалов при демонтаже оформляется Акт по форме №М-35.

После приемки материалов все документы передаются в бухгалтерию.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов существуют два варианта учета поступления материальных ценностей:

- по фактической стоимости приобретения (заготовления);
- по учетным ценам.

Учетные цены – цены, которые организация условно устанавливает самостоятельно для упрощения учета затрат на производство.

Фактические цены – суммы, уплачиваемые в соответствии с договорами поставщикам (подрядчикам) за минусом возмещаемых налогов, суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товарно-материальных запасов, таможенные пошлины, невозмещаемые налоги.

Первый вариант, как правило, используют организации, работающие с небольшой номенклатурой материалов. При этом все затраты по приобретению материалов отражаются на одноименном счете 10 «Материалы».

Пример: ООО «Пассив» покупает канцелярские принадлежности для сотрудников бухгалтерии на сумму 118 000 рублей в т.ч. НДС.

Проводки:

Дт 60 Кт 51 на сумму 118 000 – оплачен счет поставщика

Дт 10 Кт 60 на сумму 100 000 – поступили канцелярские принадлежности в организацию

Дт 19 Кт 60 на сумму 18 000 – принят к учету «входящий» НДС

Дт 26 Кт 10 на сумму 100 000 – канцелярские принадлежности выданы сотрудникам

При **втором способе** обязательно применение счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», по дебету которого отражаются фактические затраты на приобретение (заготовление) материальных ценностей, а по кредиту – учетная стоимость поступивших в организацию и оприходованных запасов. Разница между учетной и фактической стоимостью списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Накопленные на счете 16 разницы списываются (сторнируются – при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Пример: ООО «Пассив» покупает бумагу для сотрудников бухгалтерии (100 пачек). Учетная цена пачки 90 рублей. Поставщик выставил счет за бумагу на сумму 11 800 (в т.ч. НДС 1 800) рублей.

Проводки:

Дт 60 Кт 51 на сумму 11 800 – оплачен счет поставщика

Дт 10 Кт 15 на сумму 9 000 – принята к учету бумага по учетной цене

Дт 15 Кт 60 на сумму 10 000 – принята к учету бумага по фактической цене

Дт 19 Кт 60 на сумму 1 800 – принят к учету «входящий» НДС.

Учетная стоимость бумаги 9 000 руб., фактическая – 10 000 руб., следовательно:

Дт 16 Кт 15 на сумму 1 000 – списан перерасход

Дт 26 Кт 10 на сумму 9 000 – выдана бумага сотрудникам

Далее в конце месяца отклонения, учтенные на счете 16, списываются:

Дт 26 Кт 16 на сумму 1 000 руб. – списаны отклонения.

Материальные ценности, принятые на ответственное хранение и давальческое сырье хранятся и учитываются отдельно на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 003 «Материалы, принятые в переработку».

Транспортно-заготовительные расходы, оценка тары

Транспортно-заготовительные расходы возникают в связи с приобретением материалов: расходы на транспортировку и погрузку, на хранение, посреднические вознаграждения, невозмещаемые налоги и т. д.

Согласно п. 83 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально производственных запасов, организация может осуществлять учет одним из способов:

1. в составе издержек обращения

– расходы относятся на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (для организаций, которые оценивают запасы по учетным ценам).

При этом сумма расходов входит в состав отклонения в стоимости материальных ценностей.

2. в составе стоимости купленных товаров

– расходы непосредственно включаются в фактическую себестоимость приобретаемых материальных ценностей, которая отражается на счете 10 «Материалы».

Способ целесообразно применять при небольшой номенклатуре товаров или при существенной значимости отдельных видов и групп.

– расходы учитывают на отдельном субсчете «Транспортно-заготовительные расходы» к счету 10 «Материалы». Этот способ применяют, если такие расходы незначительны или их невозможно отнести на себестоимость отдельных видов материалов.

При этом организации должны также определить в учетной политике один из **вариантов списания транспортно-заготовительных расходов и отклонений** в стоимости материалов:

– метод среднего процента при котором расходы списываются на увеличение стоимости израсходованных материалов в сумме рассчитанной по специальной формуле;

– упрощенные методы, которые применяются при небольшом удельном весе расходов или величины отклонений. Допускается полное (или ежемесячное) списание суммы на затраты производства или на уве-

личение стоимости израсходованных материалов или могут распределяться пропорционально закрепленным нормативам.

Оценка тары

Тара может приниматься к бухгалтерскому учету одним из способов:

- по фактической себестоимости приобретения (для приобретаемой порожней тары);
- по покупным ценам (для тары, поступающей вместе с продукцией, товарами);
- по учетным ценам (при большой номенклатуре и высокой скорости оборачиваемости тары).

В основном наличие и движение тары учитывается на субсчете «Тара и тарные материалы» счета 10 «Материалы», а в организациях, занимающихся торговой деятельностью и общественным питанием учет ведется на субсчете «Тара под товаром и порожняя» к счету 41 «Товары».

Выбытие материалов

Материалы могут быть отпущены в производство, переданы в использование для собственных нужд, реализованы на сторону или ликвидированы в результате чрезвычайных обстоятельств.

Отпуск материалов в производство оформляется Лимитно-заборной картой (форма №М-8), если установлены нормы (лимиты) расхода материалов, или Требованием-накладной (форма №М-11), если нормы не установлены. При продаже или ином выбытии материалов оформляют Накладную на отпуск материалов на сторону (форма №М-15).

При отпуске запасов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из способов, который применяется по каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года.

Способы оценки МПЗ при их выбытии:

1. по себестоимости каждой единицы;
2. по средней себестоимости;

3. способ ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов);

4. способ ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретения материально-производственных запасов).

Таблица 36

Методы оценки материально-производственных запасов при их выбытии

По себестоимости каждой единицы	По средней себестоимости	Способ ФИФО	Способ ЛИФО
Оцениваются МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга	Рассчитывается путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших в течение месяца запасов	Запасы, первыми поступающие в производство (продажу), оцениваются по себестоимости запасов первых по времени приобретения с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца	Запасы, первыми поступающие в производство (продажу), оцениваются по себестоимости последних в последовательности приобретения
Особенности применения			
Применяется в исключительных случаях или при небольшой номенклатуре материалов	Наиболее распространенный способ	В условиях роста цен на приобретаемые материалы себестоимость приобретенной продукции минимальна, при этом оценка запасов и прибыли максимальна. А при падении цен – наоборот, запасы и прибыль минимизируются	В условиях роста цен – минимальная оценка запасов и прибыли. В условиях падения цен – максимизация оценки запасов и прибыли

Таблица 37

Расчет стоимости запасов при их выбытии разными способами

№	Показатели	Кол-во	Цена за единицу, тыс. руб.	Сумма, тыс. руб.
1	Остаток на начало месяца	300	15	4500
2	Поступило за месяц:			
	1 партия	200	15	3000
	2 партия	150	17	2550
	3 партия	300	19	5700
	4 партия	400	20	8000
3	Расход за месяц	1200	X	X
4	Остаток на конец месяца	150	X	X
Решение				
Общая стоимость материалов за месяц		$23750 = 4500 + 3000 + 2550 + 5700 + 8000$		
Оценка по средней себестоимости				
Общее количество материалов за месяц		$1350 = 300 + 200 + 150 + 300 + 400$		
Средняя себестоимость единицы		$17,6 = 23750 : 1350$		
Себестоимость израсходованных материалов		$21112 = 1200 \times 17,6$		
Себестоимость остатка материалов на конец месяца		$2639 = 150 \times 17,6$		
Оценка способом ФИФО				
Расход материалов за месяц:				
остаток и 1 партия:		$7500 = 500 \times 15$		
2 партия		2550		
3 партия		5700		
4 партия		$5000 = 250 \times 20$		
Итого расход:		1200 единиц на сумму 20 750 тыс.руб.		
Себестоимость остатка материалов на конец месяца		$3000 = 150 \times 20$ по последней цене		
Оценка способом ЛИФО				
Расход материалов за месяц:				
4 партия		8000		
3 партия		5700		
2 партия		2550		
остаток и 1 партия		$5250 = 350 \times 15$		
Итого расход:		1200 единиц на сумму 21 500 тыс.руб.		
Себестоимость остатка материалов на конец месяца		$2250 = 150 \times 15$ по первой партии		
Ответ				
Метод	Количество	Стоимость		
Средней цены	1200	21112 тыс. руб.		
ФИФО		20750 тыс. руб.		
ЛИФО		21500 тыс. руб.		

Грамотное применение одного из способов позволяет:

– минимизировать оценку запасов и прибыли (метод ЛИФО в условиях роста цен и ФИФО – в условиях снижения), что в свою очередь уменьшает налогооблагаемые базы;

– максимально оценить запасы и финансовую устойчивость (метод ФИФО в условиях роста цен и ЛИФО – в условиях снижения).

Таким образом, для бухгалтерского учета оптимален метод ФИФО оценки запасов, что в условиях роста цен максимально повысит значение показателей финансового положения, а для налогового учета – ЛИФО позволит получить максимально возможные налоговые экономии.

Выбытие материалов отражается на счетах следующим образом:

Дт 20 (23, 29) Кт 10 – отпущены материалы в производство;

Дт 08 Кт 10 – отпущены материалы на строительство собственными силами;

Дт 91 Кт 10 – списаны материалы при реализации (в т.ч. переданы безвозмездно).

Аналитический учет сырья и материалов

Аналитический учет материалов ведется в местах хранения (на складах) и в бухгалтерии. На складах учет ведут материально ответственные лица на специальных карточках, которые открывают в бухгалтерии на каждое наименование и вид материалов. В карточках материально-ответственные лица отражают операции по поступлению и расходу материалов.

В бухгалтерии аналитический учет ведут одним из способов:

1. Количественно-суммовой учет

Записи в карточках учета производятся на основании документов, полученных со склада.

2. Оперативно-бухгалтерский учет

В бухгалтерии карточки не ведутся, для учета используют проверенные карточки, заполненные на складах.

3. Суммовой учет

Учет ведется в разрезе мест хранения и материально ответственных лиц только в суммовом выражении.

5.2. ТОВАРЫ

Приобретение товаров

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

При поступлении товаров оформляется Акт о приемке товаров (форма №ТОРГ-1). Если количество и качество товаров не совпадает с данными, указанными в сопроводительных документах, дополнительно составляется Акт об установленном расхождении (форма №ТОРГ-2).

Таблица 38

Документы по учету торговых операций (общие) (Утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.1998 г. №132)

Номер формы	Название формы
Форма ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
Форма ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
Форма ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
Форма ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
Форма ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
Форма ТОРГ-6	Акт о завесе тары
Форма ТОРГ-7	Журнал регистрации товарно-материальных ценностей, требующих завеса тары
Форма ТОРГ-8	Заказ – отборочный лист
Форма ТОРГ-9	Упаковочный ярлык
Форма ТОРГ-10	Спецификация
Форма ТОРГ-11	Товарный ярлык
Форма ТОРГ-12	Товарная накладная
Форма ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
Форма ТОРГ-14	Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)
Форма ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
Форма ТОРГ-16	Акт о списании товаров
Форма ТОРГ-17	Приходный групповой отвес

Окончание табл. 38

Форма ТОРГ-18	Журнал учета движения товаров на складе
Форма ТОРГ-19	Расходный отвес (спецификация)
Форма ТОРГ-20	Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров
Форма ТОРГ-21	Акт о переборке (сортировке) плодоовощной продукции
Форма ТОРГ-22	Акт о контрольной (выборочной) проверке яиц
Форма ТОРГ-23	Товарный журнал работника мелкорозничной торговли
Форма ТОРГ-24	Акт о перемеривании тканей
Форма ТОРГ-25	Акт об уценке лоскута
Форма ТОРГ-26	Заказ
Форма ТОРГ-27	Журнал учета выполнения заказов покупателей
Форма ТОРГ-28	Карточка количественно-стоимостного учета
Форма ТОРГ-29	Товарный отчет
Форма ТОРГ-30	Отчет по таре
Форма ТОРГ-31	Сопроводительный реестр сдачи документов

Для целей бухгалтерского учета организация выбирает **цену товаров и порядок отражения** на счетах из способов:

1. По покупным ценам.

– товары учитываются по фактической стоимости (на счете 41 «Товары»);

– товары учитываются по учетной стоимости (с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»).

2. По продажным ценам

– товары учитываются по продажной стоимости (с использованием счета 42 «Торговая наценка»).

Покупная стоимость = цена поставщика (без НДС) + акцизы + таможенные пошлины.

Продажная цена = покупная цена + торговая наценка.

Торговая наценка = доход организации + сумма НДС.

Таблица 39

Корреспонденция счетов в зависимости от выбранного способа

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1. Учет по фактической стоимости			
1.1.	Приобретены товары у поставщика	41	60
1.2.	Учтена сумма транспортно-заготовительных расходов	41(44)	60
2. Учет товаров по учетной стоимости			
2.1.	Учтена стоимость товаров поставщика	15	60
2.2.	Учтена сумма транспортно-заготовительных расходов	15	60
2.3.	Учтена стоимость поступивших товаров	41	15
2.4.	Учтена сумма отклонений в стоимости товара	16	15
3. Учет товаров по продажной стоимости			
3.1.	Учтена стоимость товаров поставщика	41	60
3.2.	Учтена сумма посреднического вознаграждения	41	60
3.3.	Учтена сумма транспортных расходов	44	60
3.4.	Установлена сумма торговой наценки	41	42

Пример: Магазин приобрел для перепродажи 10 компьютеров по цене 1 180 у.е. за штуку (в т.ч. НДС – 180 у.е.) на сумму 11 800 у.е. Магазин установил наценку в 30% (в т.ч. НДС 18%) на компьютер. Сумма наценки на партию = 10 000 у.е. × 30% = 3 000 у.е.

Проводки:

Дт 41 Кт 60 на сумму 10 000 у.е. – оприходованы поступившие компьютеры

Дт 19 Кт 60 на сумму 1 180 у.е. – учтен «входящий» НДС

Дт 41 Кт 42 на сумму 3 000 у.е. – отражена наценка на компьютеры

Реализация товаров

Реализация товаров отражается по кредиту счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетом 41 «Товары». Расходы на приобретение, хранение и продажу товаров учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

По реализованным товарам списание торговой наценки (если учет ведется по продажным ценам) производится следующим образом:

Дт 90-2 «Себестоимость продаж» Кт 42 «Торговая наценка» (сторно) – сторнирована торговая наценка

Пример: Магазин приобрел для перепродажи 10 компьютеров по цене 1 180 у.е. за штуку (в т.ч. НДС – 180 у.е.) на сумму 11 800 у.е.

Магазин установил наценку в 30% (в т.ч. НДС 18%) на компьютер. Сумма наценки на партию = 10 000 у.е. × 30% = 3 000 у.е.

Проводки:

Дт 41 Кт 60 на сумму 10 000 у.е. – оприходованы поступившие компьютеры

Дт 19 Кт 60 на сумму 1 180 у.е. – учтен «входящий» НДС

Дт 41 Кт 42 на сумму 3 000 у.е. – отражена наценка на компьютеры

Через некоторое время магазин реализовал купленные ранее компьютеры:

Дт 50 Кт 90-1 на сумму 13 000 у.е. – учтена выручка за реализованные компьютеры

Дт 90-3 Кт 68 – на сумму 1 800 у.е. – начислен НДС по проданным компьютерам

Дт 90-2 Кт 41 – на сумму 13 000 у.е. – списана стоимость проданных компьютеров

Дт 90-2 Кт 42 (сторно) – на сумму 3 000 у.е. – списана торговая наценка

Если товары используются для собственных нужд, то сначала отражается перемещение товаров проводкой Дт 44 «Расходы на продажу» Кт 41 «Товары», потом торговая наценка сторнируется со счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на продажу».

5.3. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ

Готовая продукция: понятие, порядок оценки

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, и представляет собой конечный результат производственного цикла.

Готовая продукция должна быть оценена по производственной себестоимости, равной сумме всех затрат по изготовлению продукции:

1. Материальные затраты (сырье и материалы, израсходованные при производстве).
2. Амортизация производственного оборудования.
3. Зарплата производственных рабочих, ЕСН на зарплату.
4. Часть общепроизводственных и общехозяйственных расходов, приходящаяся на готовую продукцию.

В бухгалтерском учете применяют следующие **виды оценки готовой продукции**:

- производственная себестоимость, которая включает все производственные затраты на выработку готовой продукции;
- полная себестоимость, которая состоит из производственной себестоимости с добавлением коммерческих расходов (расходов, связанных с реализацией, рекламой и др., не возмещаемых покупателями);
- по договорным ценам предприятия;
- по розничным ценам – ценам на товары, реализуемые через розничную торговую сеть. Они состоят из договорной цены и торговой добавки, которая идет на покрытие издержек обращения и образование дохода торговых организаций.

При установлении отпускных цен указывают франке, т. е. до какого места (за чей счет) производится оплата стоимости расходов, связанных с перевозкой продукции:

- франко-станция (пристань) назначения – поставщик оплачивает расходы по перевозке продукции до станции (пристани) назначения, т. е. эти расходы включены в отпускную стоимость продукции;
- франко-станция (пристань) отправления – поставщик несет расходы по отгрузке продукции до станции отправления и погрузке ее в вагоны, остальные расходы оплачивает покупатель (от станции поставщика до своей станции и дальше доставку до склада).

Договоры поставки могут быть установлены франко-склад поставщика (поставщик не несет расходов по сбыту) и франко-склад покупателя (все расходы по доставке продукции до склада покупателя несет поставщик).

Выпуск готовой продукции

При оприходовании готовой продукции одновременно списываются затраты соответствующего подразделения. Основанием для списания являются: Приемо-сдаточные накладные, Ведомости выпуска, Акты приемки готовой продукции. На предприятиях различных отраслей применяются типовые специализированные бланки этих документов. На складах учет готовой продукции ведут в карточках складского учета (форма №М-17), аналогично учету материалов.

Согласно Инструкции по применению плана счетов учет готовой продукции осуществляется на счетах 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция» одним из способов:

1. по фактической производственной себестоимости;
2. по учетным ценам (нормативная и плановая себестоимость):
 - с использованием счета 40 «Выпуск продукции»;
 - без использования счета 40 «Выпуск продукции».

При учете по *фактической производственной себестоимости* все затраты, фактически полученные по итогам месяца списываются проводкой: Дт 43 Кт 20 (23, 29) – оприходована готовая продукция на складе по фактической себестоимости.

Если готовая продукция направляется на использование в самой организации, то ее можно не приходовать на счете 43, а сразу списывать на счет 10 и другие аналогичные счета.

При признании выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 в дебет счета 90. При этом, если выручка до определенного момента не может быть признана, продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные».

При учете *по учетным ценам* используют нормативную и плановую себестоимость.

Нормативная себестоимость устанавливается на основании норм и нормативов, установленных в организации.

Плановая себестоимость – величина, устанавливаемая на основе рыночных цен, продажных цен, данных предыдущего периода или иных показателей на усмотрение организации.

При учете по учетным ценам возникают отклонения плановой (нормативной) себестоимости от фактической, которые должны быть списаны по итогам месяца.

Таблица 40

Учет готовой продукции в зависимости от выбранного способа

Учет с использованием счета 40 «Выпуск продукции»	Учет без использования счета 40 «Выпуск продукции»
<p>Заключается в том, что плановая (нормативная) себестоимость готовой продукции отражается по кредиту счета 40 (в корреспонденции со счетом 43), а фактическая – по дебету счета 40 (в корреспонденции со счетами 20, 23, 29).</p> <p>В результате на конец периода счет 40 имеет сальдо (отклонение фактической себестоимости от плановой). По итогам месяца это отклонение необходимо распределить на отгруженную продукцию и остатки на складах.</p> <p>По отгруженной продукции отклонение списывается: если сальдо счета 40 дебетовое – дополнительной проводкой, если кредитовой – сторнировочной записью по дебету 90-2 и кредиту 40.</p>	<p>Осуществляется на счете 43 «Готовая продукция» следующим образом: Дт 43 Кт 20 (23,29) – оприходована готовая продукция на складе по учетным ценам</p> <p>По окончании месяца исчисляется отклонение фактической себестоимости оприходованной продукции от ее стоимости по учетным ценам. Это отклонение списывают в дебет счета 43 со счета 20 (23, 29) дополнительной или сторнировочной записью. Дт 43 Кт 20 – отражено отклонение фактической себестоимости от плановой Дт 90-2 Кт 43 – списана себестоимость продукции при реализации Дт 90-2 Кт 43 – списан перерасход (превышение фактической себестоимости над учетной) Дт 90-2 Кт 43 (сторно) – списана экономия (превышение учетной цены над фактической себестоимостью)</p>

Расчет отклонений:

Сумма отклонений по отгруженной продукции = Учетная цена готовой продукции × Процент отклонений.

Процент отклонений = (Отклонение по остаткам продукции на начало месяца + Отклонение по выпущенной за месяц продукции) : (Учетная стоимость остатков на начало месяца + Учетная стоимость выпущенной продукции) × 100.

Пример распределения отклонений:

Таблица 41

Условие для расчета распределения отклонений

№	Показатель	Учетная цена	Фактическая себестоимость	Отклонение
1	2	3	4	5 = 4-3
1	Остаток продукции на начало месяца	300	306	+6
2	Выпуск продукции за месяц	2700	2724	+24
3	Процент отклонений	×	×	$1\% = 30/3000 \times 100$
4	Отгружено за месяц	2500	$2525 = 2500 \times 1\% + 2500$	+25
5	Остаток на конец месяца	500	$505 = 500 \times 1\% + 500$	+5

Таким образом, умножив отгрузку за месяц на процент отклонения, определили, какая часть отклонения приходится на отгруженную продукцию: $2500 \times 1\% = 25$ и фактическую себестоимость отгруженной продукции $2525 = 2500 + 25$. Аналогично расчеты производятся по остаткам (таблица 42).

Таблица 42

Расчеты по остаткам

Проводки с использованием счета 40	Проводки без использования счета 40
Дт 43 Кт 40 на сумму 2700 – оприходована на складе готовая продукция по учетным ценам	Дт 43 Кт 20 на сумму 2700 – оприходована на складе готовая продукция по учетным ценам
Дт 40 Кт 20 на сумму 2724 – учтена фактическая себестоимость выпущенной продукции	Дт 43 Кт 20 на сумму 24 – отражено отклонение фактической себестоимости выпущенной продукции от плановой
Дт 62 Кт 90-1 на сумму 3000 – отгружена готовая продукция	Дт 62 Кт 90-1 на сумму 3000 – отгружена готовая продукция
Дт 90-2 Кт 43 на сумму 2500 – списана учетная себестоимость отгруженной продукции	Дт 90-2 Кт 43 на сумму 2500 – списана учетная себестоимость отгруженной продукции
Дт 90-2 Кт 40 на сумму 25 – списано отклонение по отгруженной продукции	Дт 90-2 Кт 43 на сумму 25 – списано отклонение по отгруженной продукции

Реализация продукции

Реализация продукции осуществляется согласно заключенным с покупателями договорам или посредством розничной торговли. Отгрузка продукции со склада производится на основании приказов отдела сбыта или договоров с покупателями. Отгрузка оформляется товарно-

транспортными накладными (форма ТОРГ №12). Также в бухгалтерии в зависимости от условий договора выписывают счет-фактуру, счет на оплату или платежное требование.

При реализации продукции необходимо списать ее фактическую себестоимость. В случае, если учет выпуска готовой продукции ведется по учетным ценам, то списанию подлежат учетная стоимость и отклонения между фактической и учетной стоимостью.

Расчет отклонений:

Сумма отклонений по отгруженной продукции = Учетная цена готовой продукции × Процент отклонений.

Процент отклонений = (Отклонение по остаткам продукции на начало месяца + Отклонение по выпущенной за месяц продукции) / (Учетная стоимость остатков на начало месяца + Учетная стоимость выпущенной продукции) × 100.

Реализация продукции оформляется записями:

Дт 90-2 Кт 40 (43) – списана себестоимость готовой продукции.

Дт 90-2 Кт 40 (43) – списан перерасход (превышение фактической себестоимости над учетной ценой).

Дт 90-2 Кт 40 (43) сторно – сторнирована экономия (превышение учетной цены над фактической себестоимостью).

5.4. РАСХОДЫ НА ПРОДАЖУ

К расходам на продажу относятся расходы, связанные с продажей продукции, оплачиваемые поставщиком.

В организациях, осуществляющих производственную деятельность, это расходы:

- на затаривание и упаковку;
- по доставке продукции, погрузке в транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;

– по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи;

- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, это расходы:

- на перевозку товаров;
- на оплату труда;
- на аренду;
- на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря;
- по хранению и подработке товаров;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Учет расходов на продажу ведется на счете 44 «Расходы на продажу». По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных расходов с кредита материальных, расчетных и денежных счетов.

Дт 44 Кт 10 – учтена стоимость израсходованных на упаковку материалов.

Дт 44 Кт 23 – учтены расходы вспомогательного производства по доставке продукции.

В конце месяца расходы на продажу списываются на себестоимость проданной продукции одним из способов:

1. Списываются все расходы в полном объеме
2. Расходы на упаковку и транспортировку (для производственных организаций) и расходы на транспортировку (для торговых организаций), учтенные на счете 44 – с распределением на отдельные виды продукции (товаров), остальные расходы на продажу – в полном объеме.

Распределение на отдельные виды продукции осуществляется прямым способом или при помощи пропорционального распределения. Также расходы на продажу распределяются между выпущенной реализованной продукцией и остатках на складах.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

5.5. РЕЗЕРВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

В соответствии с требованием осмотрительности в случаях, когда рыночная (продажная) цена материальных ценностей отпускается ниже покупной себестоимости, организация создает резерв под обесценение. Как только рыночная стоимость увеличивается, резерв восстанавливается. При этом резерв имеет исключительно оценочный характер и служит для уточнения бухгалтерской отчетности.

Образование такого резерва отражается записью по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». В начале периода, следующего за тем, когда были созданы резервы, зарезервированная сумма восстанавливается обратной проводкой.

Организация выбирает в учетной политике метод формирования резервов: индивидуальный (создается по каждой единице МПЗ, принятой к учету); групповой (создается по отдельным видам или группам запасов).

5.6. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Инвентаризация начинается с того, что материально-ответственные лица предоставляют расписки о том, что все ценности оприходованы, а выбывшие – списаны, приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию.

Далее члены комиссии проверяют фактическое наличие материалов, результаты заносят в Инвентаризационную опись (форма №ИНВ-3).

На основе данных учета и инвентаризационных описей бухгалтерия составляет Сличительные ведомости инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма №ИНВ-19). В результате инвентаризации может

быть выявлена пересортица. В этом случае возможен зачет излишков и недостач по пересортице.

По всем выявленным расхождения материально-ответственные лица предоставляют письменные объяснения.

Если в ходе инвентаризации выявлены излишки материалов, они при-
ходятся по рыночной стоимости. Недостачи относят на виновных лиц.

Дт 10 Кт 91-1 – на сумму излишка

Дт 94 Кт 10 – на сумму недостачи

Дт 73 Кт 94 – недостача отнесена на виновное лицо.

Тема 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

6.1. ПОНЯТИЯ ИЗДЕРЖЕК, ЗАТРАТ, СЕБЕСТОИМОСТИ

Издержки – суммарные «жертвы» организации, связанные с выполнением тех или иных операций.

Издержки бывают:

1. Явные (расчетные) – выраженные в денежной форме фактические затраты на приобретение ресурсов для производства и продажи продукции, работ, услуг.

2. Вмененные (альтернативные) – упущенная выгода организации, которая могла бы быть получена при выборе альтернативных вариантов осуществления своей финансово-хозяйственной деятельности.

Затраты – это явные (фактически произведенные) издержки организации.

Расходы – уменьшение (фактическое использование) ресурсов или увеличение долговых обязательств организации.

Затраты становятся расходами в момент их фактического использования в производстве. Расходы принимаются к учету в момент признания доходов (принцип начисления).

Пример: Вы купили мороженое – это затраты (обменяли деньги на товар). Вы съели купленное мороженое – это расходы (вы потребили, израсходовали ресурс).

Себестоимость – стоимостная оценка текущих затрат природных, трудовых и денежных ресурсов на производство и реализацию продукции.

В себестоимость включаются:

- затраты, связанные с предпринимательской деятельностью;
- затраты, которые относятся только к деятельности самого предприятия;
- затраты, связанные с производством и реализацией конкретного вида продукции;
- затраты документально обоснованные;

- затраты, установленные законодательно государством;
- затраты включают в том отчетном периоде, к которому они относятся, не зависимо от времени оплаты.

Таблица 43

Классификация затрат производства для целей учета

Признак	Виды затрат	Характеристика
Экономическое содержание	По экономическим элементам	<p>Экономический элемент – первичный, однородный вид затрат, который нельзя разделить на составные части:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Материальные затраты. 2. Затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды. 3. Амортизация. 4. Прочие.
	По статьям калькуляции	<p>Калькуляционная статья – определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. сырье и материалы; 2. возвратные отходы (вычитаются); 3. покупные изделия и полуфабрикаты; 4. топливо и энергия на технологические цели; 5. оплата труда производственных рабочих; 6. отчисления на социальные нужды; 7. расходы на подготовку и освоение производства; 8. общепроизводственные расходы; 9. общехозяйственные расходы; 10. потери от брака; 11. прочие производственные расходы.
По составу (однородности)	Одноэлементные	Одноэлементные – затраты, состоящие из одного элемента, не зависят от места возникновения и целевого назначения.
	Комплексные	Комплексные состоят из нескольких элементов.
В зависимости от объема производства	Постоянные	Величина переменных затрат изменяется пропорционально объему производства.
	Переменные	Постоянные затраты практически не зависят от объема производства.
По целевому назначению	Основные	Основные – затраты, связанные с технологическим процессом выпуска продукции.
	Накладные	Накладные – связаны с организацией, обслуживанием производства и реализацией продукции.

Окончание табл. 43

По способу включения в себестоимость	Прямые Косвенные	Прямые – расходы по производству конкретного вида продукции, могут быть сразу отнесены на объекты калькуляции. Все прямые расходы являются переменными затратами. Косвенные расходы связаны с выпуском нескольких видов продукции (затраты на управление и обслуживание производства), эти расходы собираются на соответствующих счетах, а затем путем распределения включаются в себестоимость продукции.
По времени включения в себестоимость	Текущие Будущих периодов	Текущие – расходы по производству и реализации продукции данного периода, которые принесли доход в настоящем. Будущих периодов – затраты, произведенные в текущем периоде, но подлежащие включению в себестоимость в будущих периодах, т.к. будут приносить доход в будущих периодах.

Виды себестоимости:

1. по оперативности формирования:
 - фактическая;
 - плановая;
2. по полноте включения расходов:
 - цеховая;
 - производственная (общезаводская);
 - полная (производственная + по реализации);
3. по объему продукции:
 - единицы продукции;
 - всего объема производства;
4. по степени готовности продукции:
 - валовой продукции;
 - товарной продукции;
 - реализованной продукции.

Методика расчета себестоимости зависит от степени готовности продукции.

Порядок формирования себестоимости для целей бухгалтерского учета определен в ПБУ 10/99 «Расходы организации» в части расходов по обычным видам деятельности и других нормативных актах.

Перечень расходов, включаемых в себестоимость продукции для целей налогообложения, регламентирован главой 25 НК РФ «Налог на прибыль».

6.2. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ (КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ)

Калькулирование – это совокупность приемов учета затрат на производство и исчисления себестоимости готовой продукции.

Процесс калькулирования состоит из трех этапов:

- исчисление себестоимости всего объема выпущенной продукции;
- исчисление себестоимости каждого вида продукции;
- исчисление себестоимости единицы продукции.

В настоящее время в России используются следующие основные методы учета затрат:

1. попередельный;
2. позаказный;
3. попроцессный (простой);
4. нормативный.

Положительно зарекомендовали себя в зарубежной практике:

1. стандарт-костинг;
2. директ-костинг;
3. система Just in time;
4. ABC-костинг;
5. ФСА;
6. Target-костинг;
7. Kaisen-костинг.

Некоторые идеи, положенные в основу зарубежных методов учета находят применение и на российских предприятиях.

6.3. СПОСОБЫ УЧЕТА ЗАТРАТ (КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ)

Калькулирование себестоимости единицы продукции осуществляется посредством способов калькулирования:

1. прямого расчета;
2. пропорционального распределения;
3. исключения стоимости побочной продукции;
4. суммирования издержек производства;
5. нормативного способа;
6. комбинированного способа.

Способ прямого расчета

Все учтенные по калькуляционным статьям издержки производства делятся на количество единиц выпущенной продукции.

Способ пропорционального распределения

Издержки производства распределяются на отдельные виды продукции пропорционально экономически обоснованной базе. Выбор базы зависит от особенностей производства и выпускаемой продукции.

Способ исключения стоимости побочной продукции

Получаемые в основном производстве продукты делятся на основные и побочные. На себестоимость побочных продуктов калькуляция не составляется, а из общей суммы издержек основного производства исключается стоимость побочной продукции по заранее установленным ценам. Побочная продукция может оцениваться по продажным ценам или по покупным ценам на сырье и материалы.

Способ суммирования издержек производства

Себестоимость единицы продукции определяется путем суммирования издержек производства по отдельным частям изделия или процессам его изготовления.

Нормативный способ

Составная часть нормативного метода учета себестоимости. Основан на применении калькуляции нормативной себестоимости единицы продукции и учете отклонений от норм и нормативов.

Комбинированный способ

Применяется, когда одни из вышеперечисленных способов применить невозможно. Представляет собой сочетание нескольких способов.

6.4. УЧЕТ РАСХОДОВ ОСНОВНОГО ПРОИЗВОДСТВА

Согласно ПБУ 10/99 расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции (по обычным видам деятельности), группируются по элементам:

1. Материальные затраты;
2. Затраты на оплату труда;
3. Отчисления на социальные нужды;
4. Амортизация;
5. Прочие затраты.

По способу отнесения на себестоимость продукции все затраты организации делятся на прямые и косвенные.

Для учета прямых затрат предназначен счет 20 «Основное производство», для учета косвенных – счета 25 «Общепроизводственные» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

С целью калькуляции себестоимости единицы продукции, прямые расходы необходимо распределять между видами продукции и учитывать на отдельных субсчетах к счету 20.

Таблица 44

Корреспонденция по счету 20 «Основное производство»

№	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Списаны материалы, израсходованные в производстве	20	10
2	Начислена зарплата работникам основного производства	20	70
3	Начислены взносы во ВБФ, взносы на обязательное пенсионное страхование и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	20	69
4	Начислена амортизация основных средств (НМА), используемых в основном производстве	20	02 (05)
5	Учтены прочие расходы, связанные с производством продукции	20	21, 60, 71, 76...

Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Потери от брака списываются на счет 20 с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 20 отражаются суммы фактической себестоимости completed production, выполненных работ и услуг. Остаток по счету 20 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Выпущенную продукцию можно учитывать по полной или сокращенной себестоимости.

Полная себестоимость (включает прямые и косвенные затраты)

При этом варианте все прямые и косвенные расходы в конечном итоге отражаются на счете 20 «Основное производство». Прямые расходы списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.

Расходы вспомогательных производств относятся на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные расходы переносятся на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», потери от брака – со счета 28 «Брак в производстве».

Сумма накопленных за месяц общехозяйственных расходов при данном варианте в полном объеме списывается со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Суммы фактической производственной себестоимости продукции, работ, услуг переносятся с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Сокращенная себестоимость (только прямые затраты)

Прямые переменные расходы собираются в бухгалтерском учете на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные переменные расходы предварительно накапливаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы», а затем ежемесячно переносятся на счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Постоянные расходы в части общих управленческих и хозяйственных затрат отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы», а в части сбытовых расходов – на счете 44 «Расходы на продажу».

Суммы фактической себестоимости продукции, законченной производством и переданной на склад, относятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Постоянные расходы, собранные на счетах 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу», в конце каждого отчетного периода полностью списываются на результаты продажи продукции (работ, услуг) за данный период: по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счетов 26 «Общехозяйственные расходы» и 44 «Расходы на продажу».

Полуфабрикаты собственного производства учитываются на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, полуфабрикаты отражаются в составе незавершенного производства на счете 20. В балансе полуфабрикаты отражаются по статье «незавершенное производство», поэтому оцениваются они аналогично остаткам НЗП.

6.5. УЧЕТ РАСХОДОВ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

Вспомогательные производства – это энергетические хозяйства, ремонтные мастерские, тарные цеха, холодильники и другие.

Расходы, связанные с деятельностью вспомогательных производств, учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства».

Таблица 45

Корреспонденция по счету 23 «Вспомогательное производство»

Выполнение работ (услуг) для собственного производства	Работы (услуги) для сторонних организаций
Необходимо определить какие расходы вспомогательного производства относятся к деятельности основного или обслуживающего производства. На практике расходы распределяются пропорционально какой-либо базе (например, сумме прямых затрат)	Дт 23 Кт 10,70,69... Учтены расходы вспомогательного производства по выполнению работ для сторонних организаций
Дт 20 Кт 10,70,69... Учтены затраты основного производства	Дт 51 Кт 62 Поступила выручка за выполненные работы
Дт 29 Кт 10,70,69... Учтены затраты обслуживающего производства	Дт 62 Кт 90-1 Учтена выручка от реализации работ
Дт 23 Кт 10,70,69... Учтены затраты вспомогательного производства	Дт 90-2 Кт 23 Списаны расходы вспомогательного производства, связанные с выполнением работ
Дт 20 Кт 23 Списаны расходы вспомогательного производства, связанные с обслуживанием основного производства	Дт 90-3 Кт 68 Начислен НДС по работам
Дт 29 Кт 23 Списаны расходы вспомогательного производства, связанные с содержанием обслуживающего производства	Дт 90-9 Кт 99 Учтен финансовый результат от реализации работ вспомогательного производства.

Вспомогательное производство предназначено для выполнения работ (оказания услуг) для нужд основного (или обслуживающего) производства или для сторонних организаций.

Прямые расходы непосредственно связаны с деятельностью вспомогательного производства. Они списываются на счет 23 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Косвенные расходы связаны с управлением и обслуживанием вспомогательного производства. Они списываются на счет 23 со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Расходы по обслуживанию производства могут учитываться на счете 23 без предварительного накапливания на счете 25.

Потери от брака списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

Аналитический учет затрат ведется в разрезе цехов в ведомости учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (форма №13).

6.6. УЧЕТ РАСХОДОВ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВА

К обслуживающим производствам относятся: жилищно-коммунальное хозяйство, мастерские бытового обслуживания, столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие учреждений оздоровительного и культурно-просветительного назначения, находящиеся на балансе организации.

Обслуживающие производства и хозяйства предназначены для выполнения работ (оказания услуг) для нужд основного (или вспомогательного) производства, для непроизводственных нужд организации (общеежития, столовые) или для сторонних организаций.

Прямые расходы непосредственно связаны с деятельностью обслуживающего производства. Они списываются в дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Таблица 46

Корреспонденция по счету 29 «Обслуживающие производства»

Для основного или вспомогательного производства	Для нужд организации	Для сторонних организаций
<p>Необходимо определить какие расходы обслуживающего производства относятся к деятельности основного или вспомогательного производства. На практике расходы распределяются пропорционально какой-либо базе (например, сумме прямых затрат).</p> <p>Дт 20 Кт 29 Списаны расходы обслуживающего производства, связанные с содержанием основного производства</p> <p>Дт 23 Кт 29 Списаны расходы обслуживающего производства, связанные с содержанием вспомогательного производства.</p>	<p>Обслуживающее хозяйство может выполнять работы (оказывать услуги) на платной и бесплатной основе.</p> <p>Дт 91-2 Кт 29 Списаны затраты обслуживающего хозяйства по оказанным на бесплатной основе услугам.</p>	<p>Дт 29 Кт 10,70,69... Учтены расходы обслуживающего производства по оказанию услуг для сторонних организаций</p> <p>Дт 51 Кт 62 Поступила выручка за оказанные услуги</p> <p>Дт 62 Кт 90-1 Учтена выручка от реализации услуг</p> <p>Дт 90-2 Кт 29 Списаны расходы обслуживающего производства, связанные с оказанием услуг</p> <p>Дт 90-3 Кт 68 Начислен НДС по услугам</p> <p>Дт 90-9 Кт 99 Учтен финансовый результат от реализации услуг обслуживающего производства.</p>

Косвенные расходы связаны с управлением обслуживающим производством. Они списываются в дебет счета 29 со счетов 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

6.7. УЧЕТ ОБЩЕПРОИЗВОДСТВЕННЫХ И ОБЩЕХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСХОДОВ

Общепроизводственные расходы – это затраты на содержание, организацию и управление производствами (основное, вспомогательное, обслуживающее).

К ним относятся: расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт имущества, используемого в производстве; расходы на отопление, освещение и

содержание помещений; арендная плата за помещения; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Дт 25 Кт 02, 05, 10, 21, 60, 76, 70, 69... Учтена сумма общепроизводственных расходов.

Расходы, учтенные на счете 25, списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», порядок распределения организация устанавливает самостоятельно (например, пропорционально прямым затратам производства или величин зарплаты сотрудников производства).

Дт 20 Кт 25 Списаны общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью основного производства

Дт 23 Кт 25 Списаны общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью вспомогательного производства

Дт 29 Кт 25 Списаны общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью обслуживающего производства

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в ведомостях учета затрат цехов (форма №12), которые заполняются на основе первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, зарплаты, услуг вспомогательных производств и т. д.

Общехозяйственные расходы – расходы, не связанные с производственным процессом.

К ним относятся: административно-управленческие расходы; содержание общехозяйственного персонала; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т. п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с другими организациями (лицами) и др.

Дт 26 Кт 02,05,10,21,60,76,70,69... Учтена сумма общехозяйственных расходов.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется в ведомостях учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и непроизводственных расходов (форма №15), которые составляют на основании первичных документов и разработочных таблиц.

Общехозяйственные расходы списываются в зависимости от способа формирования себестоимости.

1. Если готовая продукция учитывается по полной производственной себестоимости, то расходы, учтенные на счете 26, списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

2. Если используется сокращенная себестоимость, то расходы со счета 26 сразу списываются на субсчет 90.2 «Себестоимость продаж». Счета 25 и 26 в конце месяца закрываются и сальдо не имеют.

6.8. БРАК В ПРОИЗВОДСТВЕ

Производственный брак – это продукция, не соответствующая установленным стандартам качества.

В зависимости от места обнаружения брака различают брак *внутренний* (обнаружен в организации до отправки покупателю) и *внешний* (обнаружен покупателем). Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости, транспортных расходов и расходов на продажу.

В зависимости от характера дефектов брак бывает исправимый (изделия признаны непригодными, но могут быть доведены до заданного

уровня качества путем дополнительных затрат) и неисправимый. Потери от брака учитываются в составе прочих расходов при формировании себестоимости.

Производственный брак учитывается на счете 28 «Брак в производстве». По дебету счета собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого, т. е. окончательного, брака, расходы по исправлению и т. п.).

По кредиту отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака (стоимость забракованной продукции по цене возможного использования, суммы, подлежащие удержанию с виновников брака, суммы, подлежащие взысканию с поставщиков и т. п.), а также суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

В конце месяца счет закрывается и сальдо не имеет.

Дт 28 Кт 10, 70, 69 – Учтены расходы по исправлению брака

Дт 73.2 Кт 28 – Брак отнесен на виновное лицо

Дт 20 Кт 28 – Учтены потери от брака

Основанием для записей по счету 28 являются извещения или акты, которыми оформляется допущенный брак, а также первичные документы, фиксирующие выработку, бухгалтерская справка на сумму удержаний из зарплаты, справка-расчет бухгалтерии о сумме окончательных потерь от брака.

Аналитический учет ведется по цехам, видам забракованной продукции и статьям расходов.

6.9. УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

К незавершенному производству согласно п.63 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности относятся: продукция (работы), не прошедшая всех стадий технологического процесса и изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.

В бухгалтерском учете незавершенное производство может отражаться:

- 1) при единичном производстве – по фактически понесенным затратам;
- 2) при массовом и серийном производстве:
 - по фактической производственной себестоимости;
 - по плановой производственной себестоимости;
 - по прямым статьям затрат;
 - по стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.

Объем незавершенного производства определяют путем инвентаризации или документальным методом.

Организации, которые производят продукцию с длительным циклом изготовления или оказывают комплексные услуги (строительные, научные, проектные и др.) могут признавать продажу:

- в целом как законченную и сданную заказчику работу;
- по отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант традиционен, при втором варианте учет ведется с использованием счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам». По дебету счета отражается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работы в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». По окончании всех этапов оплаченную заказчиком стоимость списывают со счета 46 в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Оценка остатков НЗП производится на основании данных первичных учетных документов о движении и об остатках сырья и материалов, готовой продукции по цехам. Наличие и величина остатков незавершенного производства зависят от характера и длительности технологического процесса, а также особенностей выпускаемой продукции. Размер остатков незавершенного производства устанавливают путем проведения инвентаризации.

Остатки по счету 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» на конец месяца показывают стоимость незавершенного производства.

6.10. ОБОБЩЕНИЕ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

Обобщение информации осуществляется в несколько этапов:

1. Определение первичных затрат, их группировка по подразделениям, видам изделий, статьям затрат. В результате составляются ведомости распределения расхода материалов, начисления и распределения оплаты труда, расчеты амортизации и т. д. Эти ведомости – основание для отражения записей по дебету счетов учета производственных затрат (20, 23, 25, 26, 28, 29).
2. Распределение затрат вспомогательных производств на основании отчетов о выполненных работах (услугах).
3. Распределение расходов обслуживающих производств.
4. Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
5. Распределение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.
6. Составление ведомости учета затрат на производство по счету 20 «Основное производство» и ведомости сводного учета затрат на производство (включает также себестоимость брака, движение НЗП и т. д.).
7. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции: из общей суммы затрат с остатком НЗП на начало месяца вычитается списанная себестоимость окончательного брака, недостачи и остатки НЗП на конец месяца.

Тема 7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

7.1. ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

Конечный финансовый результат – это прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка.

Прибыль (убыток) отчетного периода определяется ежемесячно путем сопоставления всех доходов и расходов, принятых к учету. Если полученные доходы превышают произведенные в отчетном периоде расходы, то получена прибыль, иначе – убыток.

При формировании конечного финансового результата учитываются:

1. Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности.
2. Прибыль (убыток) от прочих операций.
3. Доходы и расходы, относимые на уменьшение прибыли (налог на прибыль, налоговые санкции).

Доходы – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Расходы – это 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).

7.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УЧЕТА

Классификация доходов организации согласно ПБУ 9/99 представлена в таблице 47.

Таблица 47

Классификация доходов организации (ПБУ 9/99)

Доходы организации (ПБУ 9/99)			
От обычных видов деятельности	Прочие доходы		
Выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг	<p>Поступления, связанные с:</p> <ul style="list-style-type: none"> – предоставлением за плату во временное пользование (владение) активов организации*; – предоставлением за плату прав, возникающих из патентов и других видов интеллектуальной собственности*; – участием в уставных капиталах других организаций*; – прибылью, полученной организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества); – продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров; – проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации в т.ч. банками. <p>* В случае если данный вид деятельности не является основным (иначе относят к расходам по обычным видам деятельности)</p>	<ul style="list-style-type: none"> – штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; – активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; – поступления в возмещение причиненных организации убытков; – прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; – суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; – курсовые разницы; – сумма дооценки активов; – прочие внереализационные доходы. 	<p>Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.):</p> <ul style="list-style-type: none"> – страховое возмещение, – стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.
Не признаются доходами организации:			
<ul style="list-style-type: none"> – сумма НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей; – суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам; – в порядке авансов, предварительной оплаты, задатка залога; – в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику. 			

Классификация расходов организации согласно ПБУ 10/99 представлена в таблице 48.

Таблица 48

Классификация доходов организации (ПБУ 10/99)

Расходы организации (ПБУ 10/99)			
По обычным видам деятельности	Прочие расходы		
<p>Расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.</p> <p>Группировка по элементам:</p> <ul style="list-style-type: none"> – материальные затраты; – затраты на оплату труда; – отчисления на социальные нужды; – амортизация; – прочие затраты. 	<p>Выбытие активов, связанное с:</p> <ul style="list-style-type: none"> – предоставлением за плату во временное пользование (владение) активов организации*; – предоставлением за плату прав, возникающих из патентов и других видов интеллектуальной собственности*; – участием в уставных капиталах других организаций*; – с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, товаров, продукции; – оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; – проценты, уплачиваемые организацией за предоставление кредитов, займов; – отчисления в оценочные резервы и резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности; – прочие <p>* В случае, если данный вид деятельности не является основным (иначе относят к расходам по обычным видам деятельности)</p>	<ul style="list-style-type: none"> – штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; – возмещение причиненных организацией убытков; – убытки прошлых лет; – суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; – курсовые разницы; – сумма уценки активов; – перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью; – на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий; – прочие. 	<p>Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.):</p> <ul style="list-style-type: none"> – потери от вынужденной остановки производства; – расходы, связанные с предотвращением (ликвидацией) последствий стихийных бедствий
Не признаются расходами организации:			
<ul style="list-style-type: none"> – суммы на приобретение (создание) внеоборотных активов; – вклады в капиталы других организаций; – суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам; – в порядке предварительной оплаты, в виде авансов, задатка; – в погашение кредитов, займов, полученных организацией. 			

7.3. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Доходы от обычных видов деятельности – это выручка от продаж продукции, работ, услуг. Расходы по обычной деятельности представляют собой себестоимость реализованных товаров, работ, услуг.

Таблица 49

Условия принятия к учету доходов и расходов

Выручка принимается к учету при одновременном выполнении условий:	Расходы принимаются к учету при одновременном выполнении условий:
<ol style="list-style-type: none">1. У организации есть право на получение выручки, вытекающее из условий договора или подтвержденное иным образом;2. сумма выручки может быть надежно оценена;3. существует уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации;4. право собственности на товар, работу, услугу перешло к покупателю;5. сумма расходов, связанных с полученными доходами, должна быть определена. <p>Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не выручка, а кредиторская задолженность за полученный актив.</p>	<ol style="list-style-type: none">1. Расходы произведены в соответствии с конкретным договором или требованиями законодательства;2. сумма расходов может быть надежно оценена;3. существует уверенность в том, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды организации. <p>Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не расход, а дебиторская задолженность.</p>

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

В течение года на счете 90 собираются данные о доходах и расходах организации по обычным видам деятельности. К счету 90 открываются субсчета:

90.1 «Выручка»;

90.2 «Себестоимость продаж»;

90.3 «Налог на добавленную стоимость»;

90.4 «Акцизы»;

90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

Выручка от продажи отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно в дебет счета 90 «Продажи» списывается себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др.

После того, как отражена выручка на субсчетах 90.3 и 90.4 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» начисляются НДС и акцизы.

По окончании каждого месяца сопоставляется сумма дебетового оборота по субсчетам с 90.2, 90.3, 90.4 с кредитовым оборотом по субсчету 90.1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц.

Таким образом,

Финансовый результат от продажи = Сумма выручки от продаж (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 90.1) – Себестоимость продаж (суммарный дебетовый оборот по субсчетам 90.2, 90.3, 90.4, 90.5, 90.6).

Для отражения финансового результата от продаж используется субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж», результат которого списывается в конце отчетного месяца на счет 99:

Дт 90.9 Кт 99 – отражена сумма прибыли за месяц

Дт 99 Кт 90.9 – отражена сумма убытка, полученного за месяц.

По окончании каждого месяца счет 90 не имеет сальдо, но все субсчета имеют дебетовые или кредитовые остатки, величина которых накапливается.

В конце отчетного года, после списания финансового результата за декабрь, внутри счета 90 закрывают все субсчета. При этом остатки по ним переносятся на субсчет 90.9:

Дт 90-1 Кт 90.9 – списано сальдо субсчета «Выручка»;

Дт 90-9 Кт 90.2, 90.3, 90.4 – списано сальдо субсчетов счета 90.

В результате этих записей по состоянию на 1 января нового отчетного года субсчета счета 90 сальдо не имеют.

7.4. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

К прочим относятся доходы и расходы, не связанные с обычными видами деятельности, в т.ч. чрезвычайные доходы и расходы.

Для учета прочих доходов и расходов отчетного периода предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Структура и порядок использования счета 91 «Прочие доходы и расходы» аналогичны структуре и порядку использования счета 90.

К счету 91 открываются три субсчета:

91.1 «Прочие доходы»;

91.2 «Прочие расходы»;

91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По окончании каждого месяца сопоставляются дебетовый оборот по субсчету 91.2 с кредитовым оборотом по субсчету 91.1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток за месяц. Таким образом,

Финансовый результат от прочих видов деятельности = Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91.1) – Сумма прочих расходов (дебетовый оборот по субсчету 91.2).

Финансовый результат списывается в конце отчетного месяца на счет 99:

Дт 91.9 Кт 99 – отражена сумма прибыли за месяц

Дт 99 Кт 91.9 – отражена сумма убытка, полученного за месяц.

По окончании каждого месяца счет 91 сальдо не имеет, но у субсчетов этого счета остается дебетовый или кредитовый остаток.

После списания финансового результата за декабрь субсчета счета 91 закрываются. Для этого на субсчет 91-9 списываются остатки с других субсчетов:

Дт 91.1 Кт 91.9 – списано сальдо субсчета «Прочие доходы»;

Дт 91.9 Кт 91.2 – списано сальдо субсчета «Прочие расходы».

7.5. ФОРМИРОВАНИЕ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ (УБЫТКА)

Чистая прибыль (убыток) является конечным финансовым результатом, учитывается на счете 99 «Прибыли и убытки» и формируется следующим образом:

Чистая прибыль (убыток) за отчетный период = Прибыль (убыток) от продаж + Прибыль (убыток) от прочих видов деятельности – Налог на прибыль (с учетом ПБУ 18/02) – Санкции за нарушение налогового законодательства

Непосредственно на счет увеличения (уменьшения) общей прибыли (убытка) относятся:

1. Налоговые санкции
2. Платежи налога на прибыль

По кредиту счета 99 отражается бухгалтерская прибыль до налогообложения, сформированная по правилам бухгалтерского учета по результатам отчетного года. По дебету счета 99 отражаются штрафы за налоговые правонарушения и сумма условного расхода (или условного дохода) по налогу на прибыль, который организация обязана исчислить в соответствии с п.20 ПБУ 18/02.

Показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного года» отражает конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году.

31 декабря счет 99 закрывается – производится **реформация баланса**: сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дт 99 Кт 84 – списана чистая прибыль отчетного года

Дт 84 Кт 99 – списан убыток отчетного года.

Эта сумма и отражается по строке «Чистая прибыль (убыток) отчетного года» в форме №2 «Отчет о прибылях и убытках».

7.6. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ (УБЫТКА)

В начале года, следующего за отчетным, собственники организации принимают решение о распределении чистой прибыли. Чистая прибыль может быть использована на выплату дивидендов, формирование резервного капитала, погашение убытков прошлых лет и другие цели.

Для учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Выплата дивидендов

Дт 84 Кт 75.2 – начислены дивиденды юридическим лицам и физическим лицам, не являющимся сотрудниками организации

Дт 84 Кт 70 – начислены дивиденды учредителям – сотрудникам организации.

Начисленные дивиденды облагаются налогом на доходы физических лиц и налогом на прибыль (для юр лиц), которые организация должна исчислить и уплатить как налоговый агент.

Дт 70 (75.2) Кт 68 – удержан НДФЛ

Дт 75-2 Кт 68 – удержан налог на прибыль с дивидендов.

Выплата дивидендов не производится, если стоимость чистых активов меньше суммы уставного и резервного капитала.

Резервный капитал

Обязаны формировать акционерные общества в размере не менее 15% от величины уставного капитала, для этого в резерв ежегодно отчисляется не менее 5% чистой прибыли. Резервный капитал расходуется на покрытие убытка отчетного года, на выкуп собственных акций и погашение облигаций.

Дт 84 Кт 82 – сформирован резервный капитал.

Погашение убытков прошлых лет

Дт 84 «Прибыль, подлежащая распределению» Кт 84 «Непокрытый убыток» – погашены убытки прошлых лет.

После распределения прибыли остаток на счете 84 показывает величину нераспределенной прибыли.

Тема 8. УЧЕТ КАПИТАЛА

Капитал – это совокупность собственного и заемного капитала.

Собственный капитал – сумма уставного, резервного и добавочного капитала, а также нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

Заемный капитал – это кредиты, займы и кредиторская задолженность, т. е. обязательства организации перед физическими и юридическими лицами.

8.1. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

Уставный капитал – это сумма средств, первоначально инвестированных собственниками для обеспечения уставной деятельности организации.

В соответствии с законодательством Российской Федерации в зависимости от организационно-правовой формы уставный капитал может иметь форму: складочного капитала (в полных товариществах), паевого фонда (в производственных кооперативах), уставного фонда (в государственных и муниципальных предприятиях), уставного капитала (в акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью).

Величина уставного капитала может по решению учредителей увеличиваться или уменьшаться в процессе финансово-хозяйственной деятельности, с обязательной регистрацией изменений в учредительных документах.

Уставный капитал характеризует величину обособленного имущества, право собственности, на которое перешло к организации, как к юридическому лицу, а также характеризует собственность учредителей и величину обязательств по их вкладам. При выходе из состава собственников, учредитель может потребовать вернуть в денежной форме долю, внесенную в уставный капитал.

При регистрации организация в учредительных документах самостоятельно определяет величину и структуру уставного капитала с учетом минимального размера, установленного законодательно.

Учет уставного капитала ведется на счете 80 «Уставный капитал». После государственной регистрации (внесения информации в реестр юридических лиц) на счете 80 отражается величина уставного капитала с одновременным начислением задолженности учредителей по неоплаченным вкладам.

Дт 75.1 Кт 80 – сформирован уставный капитал

Дт 50 (51, 10, 08...) Дт 75.1 – внесены вклады учредителей в уставный капитал.

Вкладами в уставный капитал могут быть денежные средства, внеоборотные активы, запасы, ценные бумаги и другие активы.

Изменение уставного капитала может быть произведено при смене организационно-правовой формы, а также в случаях, перечисленных в таблице 50.

Таблица 50

Условия изменения уставного капитала

Увеличение УК	Уменьшение УК
1. При приеме нового участника или при внесении дополнительных вкладов Дт 75.1 Кт 80.	1. При выбытии учредителей и возврате вкладов Дт 80 Кт 75.1.
2. При использовании части нераспределенной прибыли или добавочного капитала, при этом в АО производится дополнительная эмиссия акций Дт 83, 84 Кт 80.	2. При уменьшении номинальной стоимости акций Дт 80 Кт 50 (51, 70, 75.1).
3. В случае увеличения номинала акций (для АО) Дт 50 (51, 70, 75.1) Кт 80.	3. При сокращении количества акций в обращении (выкуп акций) Дт 80 Кт 81.
	4. При неполном покрытии подпиской на акции величины уставного капитала.
	5. Если величина уставного капитала ниже стоимости чистых активов организации Дт 80 Кт 84.
	6. При ликвидации организации.

Порядок и особенности формирования уставного капитала определяются организационно-правовой формой юридического лица (табл. 51).

Таблица 51

Характеристики организационно-правовой форм юридического лица

ОПФ	Структура капитала	Субсчета к счету 80
Хозяйственное товарищество (полное и на вере)	Складочный капитал – совокупность вкладов участников, внесенных для осуществления хозяйственной деятельности. В полном товариществе участники отвечают всем своим имуществом по обязательствам товарищества. В товариществе на вере помимо участников, есть вкладчики, которые отвечают по обязательствам товарищества в пределах своих вкладов.	80.1 Складочный капитал 80.1.1. Неоплаченный и оплаченный капитал 80.1.2. Полные товарищи и вкладчики
Акционерное общество (открытого и закрытого типа)	Уставный капитал разделен на определенное число акций и представляет собой номинальную стоимость акций, приобретенных акционерами. Формируется путем первичной эмиссии акций. Участники общества несут риск убытков только в пределах стоимости принадлежащих им акций.	По видам акций: 80.1 Простые (обыкновенные акции) 80.2 Привилегированные акции По стадиям формирования капитала: 80.1 Объявленный капитал 80.2 Подписной капитал 80.3 Оплаченный капитал 80.4 Изъятый капитал
Общество с ограниченной ответственностью, общество с дополнительной ответственностью	Уставный капитал состоит из стоимости вкладов участников и разделен между ними на доли определенных размеров. Участники ООО отвечают по обязательствам общества в пределах внесенных вкладов. Участники ОДО отвечают по обязательствам общества всем своим имуществом в одинаковом кратном размере к стоимости вкладов.	Субсчета не выделяются

На счете 75 «Расчеты с учредителями» отдельно ведется учет расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал и по причитающимся доходам.

Разница между величиной уставного капитала (Кт 80) и дебиторской задолженностью по вкладам (75.1) представляет собой величину оплаченного капитала.

Аналитический учет уставного капитала ведется по учредителям и видам изменений уставного капитала.

8.2. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Создание резервного капитала в обязательном порядке касается акционерных обществ и совместных организаций. Остальные организации могут создавать резерв в добровольном порядке.

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством путем отчислений от чистой прибыли. Размер резервного капитала определяется уставом общества и должен находиться в пределах 15% уставного капитала для акционерного общества (размер ежегодных отчислений составляет не менее 5% годовой чистой прибыли) и 25% – для совместных предприятий.

Резервный капитал используется на покрытие непредвиденных потерь и убытков организации за отчетный год, а также на выкуп собственных акций и погашение облигаций. Остатки неиспользованных средств переходят на следующий год.

Бухгалтерский учет резервного капитала ведется на пассивном счете 82 «Резервный капитал». По кредиту счета отражается образование резервного капитала, а по дебету – его использование. Кредитовое сальдо счета показывает сумму неиспользованного резервного капитала на начало и конец отчетного периода.

Дт 82 Кт 84 – Сформирован резервный капитал (учтены ежегодные отчисления);

Дт 84 Кт 82 – Покрыт убыток за счет резервного капитала;

Дт 66, 67 Кт 82 – Погашены облигации.

Аналитический учет по счету 82 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств.

8.3. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Добавочный капитал включает в себя:

- прирост стоимости внеоборотных активов в результате переоценки;
- эмиссионный доход (разница между продажной и номинальной стоимостью акций, которая образуется в процессе формирования уставного капитала акционерного общества).

Учет добавочного капитала осуществляется на пассивном счете 83 «Добавочный капитал».

По кредиту счета 83 показывают образование и пополнение добавочного капитала. Дебетовые записи по счету могут иметь место в случаях:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выживших по результатам его переоценки;
- направления средств на увеличение уставного капитала;
- распределения сумм между учредителями организации.

Корреспонденция счетов по счету 83:

Дт 01 Кт 83 – увеличение добавочного капитала за счет дооценки имущества

Дт 50, 51, 52 Кт 83 – увеличение добавочного капитала за счет эмиссионного дохода

Дт 83 Кт 80 – увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала

Дт 83 Кт 01 – уменьшение добавочного капитала за счет уценки имущества

Дт 83 Кт 75 – распределение добавочного капитала между учредителями.

Аналитический учет по счету 83 ведется по направлению использования средств.

8.4. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ (УБЫТКА)

Нераспределенная прибыль (убыток) представляет собой сумму:

- нераспределенной прибыли (убытка) прошлых лет;
- нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года.

Нераспределенная прибыль отчетного года – это часть чистой прибыли, которая не была распределена организацией в отчетном году. Этот показатель отражает конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году.

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

Чистая прибыль в конце года при реформации баланса списывается со **счета 99** в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дт 99 Кт 84 – списана чистая прибыль отчетного года

Дт 84 Кт 99 – списан убыток отчетного года.

По дебету счета 84 отражаются записи по использованию нераспределенной прибыли отчетного года.

Остаток нераспределенной прибыли переносится на следующий год.

Списание убытка отчетного года отражается записями:

Дт 80 Кт 84 – доведена величина уставного капитала до величины чистых активов организации;

Дт 82 Кт 84 – погашен убыток средствами резервного капитала;

Дт 75 «Расчеты с учредителями» Кт 84 – погашен убыток за счет взносов участников, учредителей.

8.5. УЧЕТ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

К целевому финансированию относятся средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и др.

Источниками целевого финансирования являются:

- ассигнования из бюджета;
- взносы физических лиц;
- средства, поступающие от других организаций;
- средства фондов специального назначения и др.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утверждаемыми сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается.

Для учета средств целевого назначения используют пассивный счет 86 «Целевые финансирование и поступления». Поступление средств отражают по кредиту данного счета в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а расходование – по дебету в корреспонденции со счетами:

- 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» – при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации;
- 83 «Добавочный капитал» – при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств;
- 98 «Доходы будущих периодов» – при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов.

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

Тема 9. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ

Резервы создаются для уточнения оценки отдельных статей бухгалтерского учета и покрытия предстоящих расходов и платежей.

В бухгалтерском учете выделяют четыре вида резервов:

1. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей;
2. Резервы по сомнительным долгам;
3. Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги;
4. Резервы предстоящих расходов.

9.1. РЕЗЕРВЫ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

В соответствии с требованием осмотрительности в случаях, когда рыночная (продажная) цена материальных ценностей опускается ниже покупной себестоимости, организация создает резерв под обесценение. Как только рыночная стоимость увеличивается, резерв восстанавливается. При этом резерв имеет исключительно оценочный характер и служит для уточнения бухгалтерской отчетности.

Увеличение или создание резерва происходит по кредиту счета 14, а уменьшение по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». В бухгалтерском балансе сальдо счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» отражается за вычетом кредитового сальдо по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» по материальным ценностям, которые морально устарели, утратили свои первоначальные качества или их рыночная стоимость снизилась.

Резерв предназначен для обобщения информации о резервах по отклонениям в стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости. Создается за счет доходов организации: Дт 91.2 Кт 14 – создан резерв под

снижение стоимости материальных ценностей. Резерв определяется по группам однородных материальных ценностей.

Аналитический учет ведется по каждому резерву.

9.2. РЕЗЕРВЫ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

Сомнительным долгом может быть признана дебиторская задолженность организации, которая не погашена в срок и не обеспечена соответствующими гарантиями.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организаций» организации могут создавать *резервы по сомнительным долгам* по расчетам с другими организациями, физическими лицами за продукцию, товары, работы, услуги. Величина резерва определяется по каждому долгу, признанному по результатам инвентаризации расчетов, сомнительным.

Учет резерва ведется на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам». Создание резерва по сомнительным долгам происходит за счет дохода организации и отражается проводкой: Дт 91.2 Кт 63 – создан резерв по сомнительным долгам.

В активе бухгалтерского баланса дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, показывается за вычетом резерва, в пассиве сумма не отражается.

Списанная сумма дебиторской задолженности учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов», в течение пяти лет для наблюдения за возможностью ее взыскания.

Списание безнадежной к получению дебиторской задолженности за счет резерва оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями: Дт 63 Кт 60, 62, 76 – за счет средств резерва списана нереальная к взысканию задолженность; Дт 007 – списанная задолженность учтена за балансом.

Аналитический учет ведется по каждой задолженности, по которой создан резерв.

9.3. РЕЗЕРВЫ ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ ВЛОЖЕНИЙ В ЦЕННЫЕ БУМАГИ

Учет резерва ведется на счете 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Резервы создаются по факту установления превышения учетной стоимости акций, оценка которых подлежит уточнению над их рыночной стоимостью.

Формирование резервов происходит за счет дохода организации:

Дт 91-2 т 59 – сформирован резерв на сумму выявленного падения стоимости акций.

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы, сумма резервов уменьшается и доход увеличивается на эту разницу:

Дт 59 Кт 91-2 – восстановлена сумма резерва.

Перед составлением годовой отчетности резерв, начисленный в предшествующем году, списывается в полном объеме. Затем, в случае превышения учетной стоимости акций, оценка которых подлежит уточнению в годовом балансе, над их рыночной стоимостью, создается новый резерв на величину превышения.

Аналитический учет по субсчету 59 ведется по каждому виду ценных бумаг.

9.4. РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ разрешено создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- покрытие иных предвиденных затрат;
- и другие цели, предусмотренные законодательством.

Резервирование тех или иных сумм отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами:

- 70, 69 – на суммы оплаты труда работникам, включая платежи на социальное страхование и обеспечение, за время отпуска, ежегодного вознаграждения за выслугу лет, выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- 23 – на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации и т. д.

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

9.5. ЧИСТЫЕ АКТИВЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Чистые активы – это разница между специальным образом скорректированными суммами активов и обязательств организации.

Расчет величины чистых активов производится согласно приказу Минфина от 29 января 2003 года №10-н «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Оценка стоимости чистых активов производится акционерным обществом ежеквартально и в конце года на соответствующие отчетные даты. Информация о стоимости чистых активов раскрывается в промежуточной и годовой бухгалтерской отчетности.

Если величина чистых активов за отчетный период меньше величины уставного капитала организации, то уставный капитал должен быть уменьшен до величины чистых активов. Новая величина уставного капитала должна быть зарегистрирована в реестре в установленном порядке.

Расчет оценки стоимости чистых активов акционерного общества

<p>I. Активы</p> <p>1. Нематериальные активы</p> <p>2. Основные средства</p> <p>3. Незавершенное строительство</p> <p>4. Доходные вложения в материальные ценности</p> <p>5. Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения, кроме фактических затрат по выкупу собственных акций у акционеров.</p> <p>6. Прочие внеоборотные активы, включая величину отложенных налоговых активов.</p> <p>7. Запасы.</p> <p>8. НДС по приобретенным ценностям.</p> <p>9. Дебиторская задолженность, кроме задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.</p> <p>10. Денежные средства.</p> <p>11. Прочие оборотные активы.</p> <p>12. Итого активы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 1-11).</p>
<p>II. Пассивы</p> <p>13. Долгосрочные обязательства по займам и кредитам.</p> <p>14. Прочие долгосрочные обязательства, включая величину отложенных налоговых обязательств и суммы созданных резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.</p> <p>15. Краткосрочные обязательства по займам и кредитам.</p> <p>16. Кредиторская задолженность.</p> <p>17. Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов.</p> <p>18. Резервы предстоящих расходов.</p> <p>19. Прочие краткосрочные обязательства, включая суммы созданных резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.</p> <p>20. Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 13-19)</p> <p>21. Стоимость чистых активов акционерного общества (итого стр. 12 – стр. 20).</p>

Если при этом новая величина уставного капитала меньше установленного для данной организационно-правовой формы минимума, то организация подлежит ликвидации.

Тема 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

10.1. ПОНЯТИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ, ИХ ВИДЫ

Финансовые вложения – это инвестиции в ценные бумаги, уставные капиталы других организаций, также в виде предоставленных другим организациям займов.

Источники финансовых вложений:

1) собственные источники:

- средства резервного капитала (сч. 82);
- добавочного капитала (сч. 83) – в части эмиссионного дохода и финансовой помощи;
- средства нераспределенной (чистой) прибыли (сч. 99);
- неиспользованные амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов.

2) временно привлеченные средства:

- заемные средства (кредиты, займы) (сч. 66, 67);
- кредиторская задолженность с отсроченным сроком оплаты;
- авансы и т. п.

Классификация финансовых вложений производится по разным признакам:

1. По назначению:

- приобретенные с целью получения дохода по ним;
- приобретенные для целей перепродажи;

2. В зависимости от срока, на который приобретены:

- долгосрочные (более 1 года);
- краткосрочные;

3. По связи с уставным капиталом:

- финансовые вложения с целью образования уставного капитала;
- вложения в долговые ценные бумаги.

Согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, неплатежеспособности должника, ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста стоимости.

Таблица 53

Виды финансовых вложений

К финансовым вложениям относятся:	К финансовым вложениям не относятся:
<p>1. Государственные и муниципальные ценные бумаги,</p> <p>2. ценные бумаги других организаций, в т.ч. облигации, векселя;</p> <p>3. вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в т.ч. дочерних и зависимых хозяйственных обществ);</p> <p>4. предоставленные другим организациям займы;</p> <p>5. депозитные вклады в кредитных организациях;</p> <p>6. дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и пр.</p> <p>В составе финансовых вложений учитываются также вклады организации-товарища по договору простого товарищества.</p>	<p>1. Собственные акции, выкупленные у акционеров;</p> <p>2. векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за продукцию, работы, услуги;</p> <p>3. вложения в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые за плату во временное пользование с целью получения дохода;</p> <p>4. драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.</p> <p>Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы не являются финансовыми вложениями.</p>

10.2. ПОСТУПЛЕНИЕ И ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Финансовые вложения могут быть приобретены на первичном или вторичном рынках, получены безвозмездно или от учредителей, получены от контрагентов.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно. Ею может быть серия, партия и т. п. однородная совокупность финансовых вложений.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету **по первоначальной стоимости.**

Таблица 54

Оценка финансовых вложений в зависимости от способа их поступления

Способ поступления в организацию	Первоначальная стоимость:
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов
В качестве вклада в уставный (складочный) капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками)
Безвозмездное поступление	Текущая рыночная стоимость – если ее можно определить. 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 не рассчитывается рыночная цена
Приобретение по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами (обмен)	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов
В качестве вклада организации-товарища по договору простого товарищества	Денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества

10.3. ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться. Поэтому для целей **последующей оценки** финансовые вложения подразделяются на две группы:

1. финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (акции и облигации, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ));

2. финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется (акции и облигации, которые не обращаются на ОРЦБ, долговые ценные бумаги, предоставленные займы и др.).

Под **текущей рыночной стоимостью** ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная организатором торговли на рынке ценных бумаг (п. 13 ПБУ 19/02).

Таблица 55

Порядок учета финансовых вложений

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость	Финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется
<p>Отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки оценки на предыдущую отчетную дату.</p> <p>Корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.</p> <p>В бухгалтерском учете разница между оценкой по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой относится на финансовые результаты (в составе операционных доходов или расходов на счете 91) в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения».</p> <p>В налоговом учете доход в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг, не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п.п. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ).</p>	<p>Отражаются в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.</p> <p>По долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося дохода, относить на финансовые результаты (в составе операционных доходов или расходов).</p> <p>В налоговом учете разница между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг не включается в состав доходов при расчете налога на прибыль.</p>

Окончание табл. 55

<p>Пример <i>ООО «Ромашка» 10 августа приобрело 10 акций ОАО «Лютик» по цене 5 000 руб. за акцию. Акции ОАО «Лютик» обращаются на рынке ценных бумаг. На 30 сентября цена одной акции равна 5 100 руб. ООО «Ромашка» ежеквартально корректирует стоимость финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная цена.</i></p> <p>Проводки: <u>10 августа:</u> Дт 76 Кт 51 – 50 000 руб. (5 000 руб. × 10 шт.) – оплачены купленные акции; Дт 58.1, Кт 76 – 50 000 руб. – учтены акции в составе финансовых вложений; <u>30 сентября:</u> Дт 58.1 Кт 91.1 – 1 000 руб. [(5 100 руб. – 5 000 руб.) × 10 шт.] – произведена корректировка первоначальной стоимости акций. В налоговом учете разница в сумме 1 000 руб. учету не подлежит, из-за чего в бухгалтерском учете согласно ПБУ 18/02 возникает постоянная разница и постоянный налоговый актив, что отражается записью: Дт 68 Кт 99 – 240 руб. (1 000 руб. × 24%) – отражен постоянный налоговый актив.</p>	<p>Пример <i>ООО «Ландыш» 10 августа приобрело 50 облигаций по цене 3 000 руб. за штуку, со сроком обращения 1 год. Номинальная стоимость облигации – 5 000 руб. Ежеквартально облигации приносят доход 5% (20% в год). ООО «Ландыш» доводит первоначальную стоимость до номинальной равномерно в течение года (срок обращения).</i></p> <p>Проводки: <u>10 августа:</u> Дт 76 Кт 51 – 150 000 руб. (3 000 руб. × 50 шт.) – оплачены купленные облигации; Дт 58.2 Кт 76 – 150 000 руб. – облигации учтены в составе финансовых вложений; <u>30 сентября:</u> Дт 76 Кт 91.1 – 12 500 руб. (5 000 руб. × 50 шт. × 5%) – учтены проценты по облигациям за 3 квартал; Дт 58.2 Кт 91.1 – 25 000 руб. [((5 000 руб. – 3 000 руб.) × 50 шт.) / 4] – учтена 1/4 разницы между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций. Такая запись делается каждый квартал в течение года. В итоге на счете 58.2 облигации будут учтены по номинальной стоимости. В налоговом учете разница 100 000 руб. [(5 000 – 3 000) × 50 шт.] не признается, возникает постоянная разница и постоянный налоговый актив: Дт 68 Кт 99 – 100 000 руб. – отражен постоянный налоговый актив.</p>
---	---

10.4. ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО ФИНАНСОВЫМ ВЛОЖЕНИЯМ

Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями.

Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, признаются операционными расходами организации.

Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений (оплата услуг банка и/или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т. п.) признаются операционными расходами организации.

Пример

ООО «Ландыш» 10 августа приобрело 50 облигаций по цене 3 000 руб. за штуку, со сроком обращения 1 год. Номинальная стоимость облигации – 5 000 руб. Ежеквартально облигации приносят доход 5% (20% в год). Облигации хранятся в депозитарии банка, за что банк ежеквартально списывает со счета ООО «Ландыш» 1 000 рублей.

Проводки:

10 августа:

Дт 76 Кт 51 – 150 000 руб. (3 000 руб. × 50 шт.) – оплачены купленные облигации;

Дт 58.2, Кт 76 – 150 000 руб. – облигации учтены в составе финансовых вложений;

30 сентября:

Дт 76 Кт 91.1 – 12 500 руб. (5 000 руб. × 50 шт. × 5%) – учтены проценты по облигациям за 3 квартал;

Дт 91.1 Кт 51 – 1 000 руб. – учтены расходы по финансовым вложениям (услуги депозитария).

10.5. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Обесценение финансовых вложений – это устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определя-

ется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от них в обычных условиях ее деятельности.

Обесценение финансовых вложений характеризуется одновременным наличием условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость существенно уменьшалась;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости финансовых вложений.

При возникновении ситуации, когда может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

В случае если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости, организация образует **резерв под обесценение финансовых вложений** на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Резерв образуется за счет финансовых результатов организации (в составе операционных расходов). При этом в бухгалтерской отчетности финансовые вложения показывается по учетной стоимости за вычетом суммы резерва.

Другими словами, финансовое вложение, реальная стоимость которого на отчетную дату превышает первоначальную стоимость, отражается в балансе по первоначальной стоимости. Если реальная стоимость уменьшилась, то финансовое вложение отражается по реальной, сниженной стоимости, на сумму снижения создается резерв под обесценение финансовых вложений.

В налоговом учете создание резерва под обесценение финансовых вложений в целях налогообложения прибыли не учитывается (п. 10 ст. 270 НК РФ).

Проверка на обесценение производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря при наличии признаков обесценения.

Если по результатам проверки выявляется дальнейшее снижение расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение увеличивается и уменьшается финансовый результат.

Если по результатам проверки выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма резерва уменьшается, а финансовый результат увеличивается.

Если финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого снижения стоимости, то сумма созданного резерва относится на финансовые результаты (в составе операционных доходов).

Учет резерва ведется на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»:

Дт 91 Кт 59 – создан резерв под обесценение финансовых вложений

Дт 59 Кт 91 – уменьшен (списан) ранее созданный резерв под обесценение.

10.6. ВЫБЫТИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Выбытие финансовых вложений происходит в случаях их погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в счет вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, по договору простого товарищества и т. д.

Проценты по займу зачисляются в доход организации-заимодавца в соответствии с условиями, предусмотренными п. 12 ПБУ 9/99, и отражаются в составе операционных доходов организации на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, списываются с учета по последней оценке.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется при списании, оцениваются одним из способов, представленных в таблице 56.

Таблица 56

Способы оценки финансовых вложений

Способ оценки	Вид вложений
1. По первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений;	Вклады в капиталы других организаций (кроме акций), предоставленные займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются только по первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы.
2. По средней первоначальной стоимости;	Ценные бумаги. При этом средняя стоимость определяется путем деления общей первоначальной стоимости на количество бумаг одного вида.
3. По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО)	Ценные бумаги, первыми списываемые, оцениваются по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретения. Остаток на конец месяца оценивается по стоимости последних приобретенных бумаг.

По каждой группе (виду) финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки, который должен быть закреплен в учетной политике организации.

Пример: ООО «Ландыш» 10 августа приобрело 50 облигаций по цене 3000 руб. за штуку, со сроком обращения 1 год. Номинальная стоимость облигации – 5 000 руб. Ежеквартально облигации приносят доход 5% (20% в год). ООО «Ландыш» доводит первоначальную стоимость до номинальной равномерно в течение года (срок обращения).

Проводки на дату погашения облигаций:

Дт 76 Кт 91.1 – 250 000 руб. (5 000 руб./шт. × 50 шт.) – начислен доход по погашенным облигациям;

Дт 91.2 Кт 58.2 – 250 000 руб. – списаны облигации по номинальной стоимости;

Дт 51 Кт 76 – 250 000 руб. – получены денежные средства.

Уникальные информационные продукты:

- для повышения квалификации преподавателей;
- для рефератов и контрольных;
- для самообразования топ-менеджеров.

[Вернуться в каталог бесплатных учебников](#)

[Рерайт дипломных и курсовых работ](#)

[Начните интернет-бизнес с недорогого сайта-визитки](#)

[Дистанционные курсы по созданию сайтов](#)

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -

полные тексты

На сайте электронной библиотеки

www.учебники.информ2000.рф

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

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

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов

Учебное издание

МАНСУРОВА Гелия Ильфоровна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Рерайт дипломов и других текстов

Редактор М. В. Штаева

ЛР №020640 от 22.10.97.

Подписано в печать 02.11.2010. Формат 60×84/16.

Усл. печ. л. 9,53. Тираж 100 экз. Заказ 1163.

Ульяновский государственный технический университет

432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, д. 32.

Типография УлГТУ, 432027, г. Ульяновск, ул. Сев. Венец, д. 32.

Вернуться в библиотеку учебников

Создание и продвижение сайтов