

*Завтра экзамен*

Н. А. Каморджанова  
И. В. Карташова

# Бухгалтерский финансовый учет

4-е издание,  
дополненное



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

2009

ББК 65.052.62я7  
УДК 657.1(075)  
К18

*Наталья Александровна Каморджанова  
Ирина Валериевна Карташова*

## **Бухгалтерский финансовый учет**

**4-е издание, дополненное**

*Серия «Завтра экзамен»*

Заведующий редакцией	<i>С. Жильцов</i>
Ведущий редактор	<i>Е. Базанов</i>
Выпускающий редактор	<i>Е. Маслова</i>
Корректор	<i>М. Одинокова</i>
Верстка	<i>А. Полянский</i>

**Каморджанова Н. А., Карташова И. В.**

**К18** Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., дополненное — СПб.: Питер, 2009. — 288 с.: ил. — (Серия «Завтра экзамен»).

ISBN 978-5-388-00469-7

В учебном пособии лаконично и последовательно изложены вопросы, связанные с организацией бухгалтерского учета, его основными понятиями и принципами, нормативными документами и формами отчетности. Книга будет полезна не только студентам высших учебных заведений и колледжей, но и тем, кто хочет самостоятельно изучить основы бухгалтерского учета.

© ООО «Питер Пресс», 2009

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

ISBN 978-5-388-00469-7

ООО «Питер Пресс», 198206, Санкт-Петербург, Петергофское шоссе, д. 73, лит. А29.

Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 005-93, том 2; 95 3005 — литература учебная.

Подписано в печать 31.07.08. Формат 84×108/32. Усл. п. л. 15,12. Тираж 3000. Заказ

# Содержание

<b>ПРЕДИСЛОВИЕ .....</b>	<b>5</b>
<b>1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА .....</b>	<b>7</b>
1.1. Бухгалтерский финансовый учет: сущность и значение .....	7
1.2. Система нормативного регулирования бухгалтерского финансового учета в России .....	11
<b>2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ .....</b>	<b>16</b>
2.1. Учет кассовых операций .....	16
2.2. Учет денежных средств на различных счетах в банках .....	20
2.3. Учет движения валютных средств .....	32
<b>3. РАСЧЕТЫ .....</b>	<b>39</b>
3.1. Учет расчетов по налогам и сборам .....	39
3.2. Учет расчетов с подотчетными лицами .....	41
3.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками .....	42
3.4. Учет расчетов с покупателями и заказчиками .....	44
3.5. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами .....	45
<b>4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ .....</b>	<b>50</b>
4.1. Понятие, оценка и классификация долгосрочных инвестиций .....	50
4.2. Учет долгосрочных инвестиций (вложений во внеоборотные активы) .....	52
<b>5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ .....</b>	<b>61</b>
5.1. Понятие, оценка и классификация основных средств .....	61
5.2. Учет наличия и движения основных средств .....	67
5.3. Учет амортизации основных средств .....	79
5.4. Учет ремонтов .....	83
5.5. Инвентаризация основных средств .....	88
<b>6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ .....</b>	<b>92</b>
6.1. Понятие, оценка и классификация нематериальных активов .....	92
6.2. Учет поступления нематериальных активов .....	101
6.3. Учет амортизации нематериальных активов .....	104
6.4. Учет реализации и выбытия нематериальных активов .....	109
6.5. Инвентаризация нематериальных активов .....	111
6.6. Отражение информации о нематериальных активах в учетной политике и отчетности .....	112
<b>7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ .....</b>	<b>114</b>
7.1. Понятие и оценка финансовых вложений .....	114
7.2. Организация бухгалтерского учета финансовых вложений .....	120

<b>8. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ .....</b>	<b>129</b>
8.1. Понятие, оценка и классификация материальных ценностей .....	129
8.2. Учет наличия и движения материалов .....	132
8.3. Инвентаризация материальных ценностей .....	139
8.4. Учет реализации и прочего выбытия материалов .....	142
<b>9. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ .....</b>	<b>144</b>
9.1. Учет численности персонала и отработанного им времени .....	144
9.2. Учет расчетов с персоналом предприятия по оплате труда .....	164
<b>10. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) .....</b>	<b>180</b>
10.1. Понятие и классификация затрат на производство продукции .....	180
10.2. Учет затрат на производство продукции .....	183
<b>11. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ОТГРУЗКИ И ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) .....</b>	<b>199</b>
11.1. Понятие и оценка готовой продукции .....	199
11.2. Учет движения готовой продукции и ее продажи .....	200
11.3. Учет движения и продажи товаров .....	204
<b>12. УЧЕТ ПРИБЫЛИ И ЕЕ РАСПРЕДЕЛЕНИЕ .....</b>	<b>207</b>
12.1. Учет формирования прибыли .....	207
12.2. Учет налога на прибыль .....	226
<b>13. УЧЕТ КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ .....</b>	<b>252</b>
13.1. Учет уставного капитала .....	252
13.2. Учет резервного капитала .....	258
13.3. Учет добавочного капитала .....	260
13.4. Учет нераспределенной прибыли .....	264
13.5. Учет средств целевого финансирования .....	267
<b>14. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ .....</b>	<b>268</b>
14.1. Назначение и порядок образования резервов предприятиями .....	268
14.2. Бухгалтерский учет резервов предприятий .....	269
<b>15. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ .....</b>	<b>273</b>
15.1. Понятие кредитов и займов .....	273
15.2. Учет кредитов и займов .....	274
<b>16. ЦЕННОСТИ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИЕ ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>	<b>278</b>
16.1. Назначение забалансовых счетов .....	278
<b>17. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ .....</b>	<b>279</b>
17.1. Понятие отчетности .....	279
17.2. Состав бухгалтерской отчетности предприятия .....	283
<b>Список литературы .....</b>	<b>288</b>



## ПРЕДИСЛОВИЕ

**Бухгалтерский учет** — это область специальных экономических знаний, имеющих в современном обществе важное прикладное значение. Он необходим для каждого предприятия независимо от вида и целей его деятельности. В бухгалтерском учете обеспечиваются:

- ◆ регистрация;
- ◆ обработка;
- ◆ хранение информации о фактах финансово-хозяйственной деятельности с целью ее предоставления заинтересованным лицам для принятия управленческих решений.

Знание бухгалтерского учета и умение анализировать полученные данные необходимы не только профессиональным учетным работникам, но и хозяйственным руководителям, поскольку ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель предприятия.

Экономист в настоящее время функционирует в сложной социальной, экономической и юридической среде. В этой связи расширяется перечень знаний, которыми он должен обладать. Основным требованием является высокий стандарт профессионального обучения.

Целью преподавания дисциплины «Бухгалтерский учет» является формирование у студентов понимания сущности и роли бухгалтерского учета, методологии и организации бухгалтерского учета на предприятиях различных организационно-правовых форм.

Данное учебное пособие предназначено для того, чтобы накануне экзамена по бухгалтерскому учету студент мог проверить, получил ли он в процессе обучения четкое и ясное представление:

1. О сущности и принципах бухгалтерского учета как информационной системы для принятия управленческих решений по эффективному использованию различных ресурсов.

2. О содержании специальной терминологии, используемой в бухгалтерском учете.
3. О теоретической интерпретации основных категорий бухгалтерского учета на основе нормативных актов.
4. О конкретных методах и приемах работы с первичной документацией и отчетностью.
5. О конкретных методах организации учета средств предприятия на основе действующих законодательных актов и нормативных документов.
6. О конкретных методах организации учета капитала и обязательств предприятия.

Принимая экзамен по бухгалтерскому учету, мы слышали от студентов, например, такие ответы: «отчетность бывает годоваловая», «удовлетворенные статьи баланса», «отбили кредиты», «выиграть прибыль», «пределы баланса», «хронометрическая запись», «хроническая запись» и т. д. и т. п. Мы работали над этим учебным пособием с надеждой помочь студентам не совершать и такого рода ошибок.

Учебное пособие разработано преподавателями кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного инженерно-экономического университета: заслуженным работником высшей школы РФ, заведующим кафедрой, доктором экономических наук, профессором Наталией Александровной Каморджановой, кандидатом экономических наук, доцентом Ириной Валериевной Карташовой. Глава 12 написана кандидатом экономических наук, финансовым директором ЗАО «ВИДЕО ИНТЕРНЕШНЛ ПЕТЕРБУРГ» Денисом Рашитовичем Каморджановым.

С момента выпуска Гражданского кодекса РФ в нормативных актах, издаваемых федеральными органами в отношении хозяйствующих субъектов, фигурирует понятие *организация*, что может вызвать сложности лингвистического характера, например «организация учета основных средств в организации». В связи с этим в данном учебном пособии в качестве синонима термина «организация» будет нередко употребляться термин «предприятие».

# **1. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА**

## **1.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ: СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ**

### **1.1.1. В чем заключается сущность бухгалтерского финансового учета?**

**Бухгалтерский учет** представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах предприятия и их изменениях путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

На современном этапе развития экономики бухгалтерский учет подразделяют на две подсистемы: **финансовый учет и отчетность и управленческий учет**.

**Финансовый учет** — это процесс формирования бухгалтерской информации, представляемой в основном для внешних пользователей, таких как: акционеры, контрагенты, банки, государственные органы. Вся информация о финансово-хозяйственной деятельности организации отражается в финансовой отчетности. Внутренним пользователям для принятия некоторых управленческих решений недостаточно данных только финансовой отчетности.

В настоящих экономических условиях **управленческий учет** можно определить как вид деятельности в рамках одной организации, направленной на обеспечение управленческого аппарата информацией, которую используют для планирования, собственно управления, а также контроля над деятельностью организации.

### **1.1.2. В чем заключается разница между предметом и объектом финансового учета?**

**Предмет** бухгалтерского (финансового) учета — финансово-хозяйственная деятельность предприятия, направленная на выполнение уставных обязательств.

**Объектами учета** являются:

- ♦ имущество предприятия;

- ♦ капитал предприятия;
- ♦ обязательства предприятия;
- ♦ хозяйственные операции (факты хозяйственной жизни), осуществляемые предприятиями в процессе их деятельности.

### 1.1.3. Перечислите основные задачи бухгалтерского финансового учета

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- ♦ **формирование** полной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении;
- ♦ **обеспечение информацией**, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для **контроля** за соблюдением законодательства РФ при осуществлении предприятием хозяйственных операций и за их целесообразностью, наличием и движением имущества, обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- ♦ **подготовка данных** для составления достоверной финансовой отчетности;
- ♦ **формирование** фактической себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг);
- ♦ **предотвращение отрицательных результатов** хозяйственной деятельности предприятия и **выявление** внутрихозяйственных **резервов** обеспечения его финансовой устойчивости;
- ♦ **определение финансовых результатов** деятельности предприятия.

### 1.1.4. Назовите основные функции бухгалтерского учета

**Основные функции бухгалтерского учета:** контрольная, информационная, обеспечения сохранности собственности, обратной связи, аналитическая.

### 1.1.5. В чем суть основных принципов бухгалтерского финансового учета?

Методологические основы организации бухгалтерского учета и его принципы определены Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.

#### Основные принципы бухгалтерского учета:

- ◆ **предприятие** рассматривается как **обособленный объект учета**. Имущество и обязательства данного предприятия учитываются отдельно от имущества и обязательств владельцев и других предприятий;
- ◆ использование **метода начисления и разграничение деловой активности** между смежными отчетными периодами. Доходы и расходы признаются и отражаются в те периоды, когда имел место факт совершения сделки;
- ◆ **предприятие функционирует** в настоящее время и в **ближайшей перспективе**. У него отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);
- ◆ **имущество и обязательства имеют стоимостную оценку**. Оценка должна производиться с возможной точностью и осторожностью.
- ◆ **принцип существенности**. Обязательное отражение в бухгалтерской отчетности такой информации, неточность или отсутствие которой влияет на финансовые результаты деятельности предприятия или принятие им управленческих решений;
- ◆ **принцип осмотрительности**. Профессиональное суждение бухгалтера строится на том, что доходы признаются только тогда, когда есть обоснованная уверенность в их получении, а расходы — когда есть обоснованная возможность их производства;
- ◆ **принцип объективности**. Означает профессиональную подготовку и этику бухгалтера.

### 1.1.6. Дайте понятия правил бухгалтерского учета

#### Правила бухгалтерского учета:

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной деятельности осуществляется способом **двойной записи** на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.
2. Бухгалтерский учет имущества, финансовых обязательств и фактов хозяйственной деятельности носит **сплошной, непрерывный характер**.
3. Бухгалтерский учет должен обеспечить **тождество** данных **синтетического и аналитического учета**.
4. **Основанием** для записи в учетных регистрах **являются первичные документы**, составляемые в момент совершения операций финансово-хозяйственной деятельности или непосредственно после их окончания.
5. Имущество, капитал и финансовые обязательства предприятия подлежат **оценке в денежном выражении**. Бухгалтерский учет имущества, капитала, финансовых обязательств и фактов хозяйственной деятельности ведется в валюте Российской Федерации — в рублях.
6. Активы и обязательства предприятия **учитываются обособленно** от активов и обязательств собственников этого предприятия и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности).
7. **Хозяйственные операции** финансово-хозяйственной деятельности предприятия **учитываются в том отчетном периоде, в котором они имели место**, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.
8. Имущество и финансовые обязательства подлежат **обязательной инвентаризации**, результаты которой отражаются в бухгалтерском учете.
9. Предприятие самостоятельно формирует свою **учетную политику** исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

## **1.2. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО ФИНАНСОВОГО УЧЕТА В РОССИИ**

### **1.2.1. Какова иерархия нормативного регулирования бухгалтерского учета?**

В настоящее время в России имеет место определенная система нормативного регулирования.

**I (законодательный) уровень** представлен федеральными законами, постановлениями Правительства РФ, указами Президента РФ, которые прямо или косвенно регулируют постановку бухгалтерского учета на предприятиях. Документами такого уровня являются:

- ◆ Конституция Российской Федерации;
- ◆ Гражданский кодекс Российской Федерации;
- ◆ Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2;
- ◆ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;
- ◆ Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (с изменениями и дополнениями);
- ◆ Федеральный закон «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.1998 г. № 164-ФЗ (с изменениями и дополнениями);
- ◆ Кодекс об административных правонарушениях введен в действие Федеральным законом от 30.12.2001 г. № 196-ФЗ, вступил в силу с 01.07.2002 г.

**II (нормативный) уровень** составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, в которых излагаются принципы и основные правила бухгалтерского учета:

- ◆ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 09.12.1998 г. № 60н;
- ◆ Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 20.12.1994 г. № 167;

- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 154н с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 25.12.2007 г. № 147н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 06.07.1999 г. № 43н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 09.06.2001 г. № 44н, с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 156н, от 26.03.2007 г. № 26н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет основных средств» (ПБУ 6/01)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 26н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 18.05.2002 г. № 45н, от 12.12.2005 г. № 147н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 25.11.1998 г. № 56н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 20.12.2007 г. № 143н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 28.11.2001 г. № 96н, с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 116н, от 20.12.2007 г. № 144н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Доходы организации» (ПБУ 9/99)**, утвержденное приказом Минфина



Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 32н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 30.03.2001 г. № 27н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н;

- ◆ Положение по бухгалтерскому учету **«Расходы организации» (ПБУ 10/99)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 33н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 27н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н;
- ◆ Положение по бухгалтерскому учету **«Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29.04.2008 г. № 48н;
- ◆ Положение по бухгалтерскому учету **«Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 27.01.2000 г. № 11н с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н;
- ◆ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 16.10.2000 г. № 92н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н;
- ◆ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 27.12.2007 г. № 153н;
- ◆ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет займов, кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 02.08.2001 г. № 60н, с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н и от 27.11.2006 г. № 155н;
- ◆ Положение по бухгалтерскому учету **«Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 02.07.2002 г. № 66н, с изменениями, внесенными при-

казом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 116н;

- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 115н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 116н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 11.02.2008 г. № 23н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 10.12.2002 г. № 126н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету **«Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 24.11.2003 г. № 105н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 116н.

**III (методический) уровень** формируют методические рекомендации, инструкции, письма и другие нормативные документы, разъясняющие применение отдельных положений по бухгалтерскому учету:

- ♦ **План счетов бухгалтерского учета** финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 г. № 94н (с изменениями и дополнениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 07.05.2003 г. № 38н);
- ♦ **Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств.** Приказ Минфина Российской Федерации от 13.10.2003 г. № 91н, с изменениями, внесен-

ными приказом Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 156н.

- ◆ и другие.

**IV уровень: положения, инструкции, приказы и иные документы по ведению бухгалтерского учета**, разработанные на конкретном предприятии и являющиеся внутренними рабочими стандартами хозяйствующего субъекта:

- ◆ **Рабочий план счетов** бухгалтерского учета, содержащий счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности, **утверждается предприятием** на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Минфином Российской Федерации.
- ◆ **Учетная политика организации** для целей бухгалтерского учета.

Указанные документы отражают реальные процессы, происходящие в Российской Федерации, и способствуют соответствию отечественного учета международным стандартам финансовой отчетности.

### **1.2.2. Какие документы разрешается самостоятельно создавать организациям?**

Организации в процессе формирования учетной политики могут создавать документы исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. В их состав входят:

- ◆ рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- ◆ формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов;
- ◆ порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- ◆ правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- ◆ порядок контроля хозяйственных операций, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

## **2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ**

### **2.1. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

#### **2.1.1. Какими нормативными документами регламентируется порядок ведения кассовых операций на предприятиях Российской Федерации?**

- ♦ **Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации**, утвержденным решением совета директоров Центрального банка Российской Федерации от 22.09.1993 г. № 40;
- ♦ **Положением о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации** от 05.01.1998 г. № 14-П, утвержденным советом директоров Банка России 19.12.1997 г., протокол № 47;
- ♦ **Федеральным Законом от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ** «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»;
- ♦ **Письмом Департамента регулирования денежного обращения Центрального банка Российской Федерации** от 17.02.1994 г. № 14-4/35 «О разъяснениях по применению “Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации”»;
- ♦ **Федеральным законом от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ** «Кодекс РФ об административных правонарушениях».

#### **2.1.2. Как организовать расчеты наличными деньгами на предприятии?**

Каждое предприятие для осуществления расчетов наличными деньгами должно иметь кассу. Помещение кассы для обеспечения необходимых условий сохранности денежных средств должно быть оборудовано и защищено в соответствии с действующим порядком. Всю полноту **ответственности** за создание таких условий **несет руководитель** (директор) предприятия.

Сумма средств, которая может находиться в кассе, определяется лимитом. Лимит кассового остатка каждое предприятие **определяет индивидуально** по согласованию с банком.

Сверх установленного лимита деньги могут храниться в кассе только для оплаты труда, пособий по социальному страхованию и стипендий, но не свыше трех дней, включая день получения денег в банке.

На основании заключенного договора о материальной ответственности **кассир несет ответственность за сохранность средств в кассе**, правильность оформления первичных кассовых документов и ведение кассовой книги.

### 2.1.3. Как документально оформить движение денежных средств в кассе предприятия?

Наличные деньги в кассу кассир принимает по **приходному кассовому ордеру**. Деньги из кассы кассир выдает по **расходному кассовому ордеру**. Приходные и расходные кассовые ордера **заполняются** бухгалтером собственноручно, **без подчисток и исправлений**. Приходные и расходные кассовые ордера имеют отдельную нумерацию и регистрируются в Журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров.

**Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров** представляет собой учетный регистр следующего вида:

**Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров**

Приходный кассовый ордер		Сумма	Примечание	Расходный кассовый ордер		Сумма	Примечание
дата	№			дата	№		
1	2	3	4	5	6	7	8
02.10.2006	546	2500					
				03.10.2006	134	1100	

**Все факты поступления и выдачи наличных денег отражаются в кассовой книге.**

**Подчистки в кассовой книге запрещены**, а исправления в ней возможны только с заверяющей подписью кассира и главного бухгалтера. На предприятиях при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителя предприятия, главного бухгалтера и кассира.

Лица, виновные в неоднократном нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством РФ.

Порядок ведения кассовых операций систематически проверяется банком, обслуживающим данное предприятие. За несоблюдение условий работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций в соответствии с Кодексом об административных правонарушениях (КоАП РФ) с организаций взимаются штрафы. В частности, штрафные санкции к предприятию применяются за нарушение установленного банком лимита остатка средств в кассе. Сумма штрафа — от 400 до 500 минимальных размеров оплаты труда. Кроме того, за это же нарушение на руководителя предприятия может быть наложен административный штраф от 40 до 50 минимальных размеров оплаты труда (ст. 15.1 КоАП РФ).

#### **2.1.4. Можно ли использовать кассу предприятия для расчетов между юридическими лицами?**

При выдаче денег из кассы необходимо соблюдать **предельный размер расчетов наличными**. В настоящее время указанием Центрального банка Российской Федерации от 20.06.2007 г. № 1843-У сообщено о разрешении с 22.07.2007 г. производить расчеты между юридическими лицами наличными деньгами в размере, не превышающем 100 000 руб. по одному договору. Если произвести расчеты по двум различным договорам, то денежный оборот может составить по этим расчетам не более 200 000 руб. В соответствии с Кодексом об административных правонарушениях (КоАП РФ) за осуществление расчетов наличными деньгами с другими предприятиями сверх

установленных предельных сумм берется штраф в размере от 400 до 500 минимальных размеров оплаты труда. Кроме того, за это же нарушение на руководителя предприятия может быть наложен административный штраф от 40 до 50 минимальных размеров оплаты труда (ст. 15.1 КоАП РФ).

На основании Инструктивного Письма Центрального банка РФ от 16.03.1995 г. № 14-4/95 «Разъяснения по отдельным вопросам “Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации” и условий работы с денежной наличностью» штраф взыскивается в одностороннем порядке с юридического лица, совершившего платеж (с покупателя). Расчеты наличными с участием физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность без образования юридического лица) проводится без ограничения суммы платежа.

### **2.1.5. На каких счетах и субсчетах ведется синтетический учет кассовых операций?**

**Синтетический учет** денежных средств в кассе осуществляется на активном балансовом счете **50 «Касса»**.

**Счет 50 «Касса»** предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в кассах предприятия.

К счету **50 «Касса»** могут быть открыты субсчета:

**50-1 «Касса предприятия»,**

**50-2 «Операционная касса»,**

**50-3 «Денежные документы»** и др.

На субсчете **50-1 «Касса предприятия»** учитываются денежные средства в кассе предприятия. Когда предприятие производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету **50 «Касса»** должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

### **2.1.6. Каков порядок проведения инвентаризации средств в кассе и как отражаются в учете ее результаты?**

По указанию руководителя предприятия, а перед составлением годового отчета — не ранее 31 декабря проводится ин-

**вентаризация средств в кассе.** Ее осуществляет комиссия, назначаемая руководителем предприятия. Инвентаризация оформляется актом. **Излишки** средств приходяются как доход предприятия, а **недостача** средств списывается на счет **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**, с которого затем списывается в дебет субсчета **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»**. В случае отказа кассира погасить недостачу предприятие вправе оформить исковое заявление в судебные органы.

### **2.1.7. Можно ли вести учет движения денежных средств в кассе в валюте платежа?**

Для учета операций с наличной валютой к счету **50 «Касса»** открываются субсчета **«Валютная касса»** для обособленного движения наличной иностранной валюты по каждому наименованию. Поступление (выдача валюты) оформляется кассовыми приходными (расходными) ордерами в обычном порядке. Ордера выписываются в валюте платежа: долларах США, евро и т. д. Операции в кассовой книге отражаются как в валюте платежа, так и в ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ Российской Федерации на дату совершения операции.

## **2.2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА РАЗЛИЧНЫХ СЧЕТАХ В БАНКАХ**

### **2.2.1. Какими нормативными документами регламентируется порядок ведения операций на расчетном счете?**

- ♦ **Положением Центрального банка Российской Федерации «О безналичных расчетах в Российской Федерации»** от 03.10.2002 г. № 2-П;
- ♦ **Указанием Центрального банка Российской Федерации** от 03.03.2003 г. № 1256-У «О внесении изменений и дополнений в Положение Банка России от 03.10.2002 г. № 2-П “О безналичных расчетах в Российской Федерации”»;
- ♦ **Указанием Центрального банка Российской Федерации** от 11.06.2004 г. № 1442-У «О внесении изменений и дополнений в Положение Банка России от 03.10.2002 г. № 2-П “О безналичных расчетах в Российской Федерации”».



### 2.2.2. Какие документы представляются для открытия расчетного счета в учреждение банка?

- ◆ *Заявление об открытии счета* установленной формы, подписанное руководителем и главным бухгалтером владельца счета.
- ◆ *Свидетельство о государственной регистрации предприятия*, выданное регистрирующим органом (или его копия, заверенная нотариально).
- ◆ Пронумерованные и пронумерованные, заверенные нотариально *копии устава и учредительного договора*. В случаях, когда у предприятия один учредитель, вместо учредительного договора прилагается решение учредителя о создании предприятия.
- ◆ **Карточки с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера** и оттиском печати предприятия по установленной форме (два экземпляра), заверенные нотариально. Подпись является обязательным реквизитом документов, служащих для приемки и выдачи денежных средств и товарно-материальных ценностей, а также кредитных и расчетных обязательств. Такие документы подписываются двумя подписями: первой и второй. Право первой подписи принадлежит руководителю предприятия, а также должностным лицам, уполномоченным руководителем. Право второй подписи — главному бухгалтеру предприятия и уполномоченным на то лицам.
- ◆ *Документ налогового органа*, подтверждающий постановку данного предприятия (организации) на учет в налоговых органах.
- ◆ *Копии документов о назначении на должность лиц, имеющих право первой и второй подписи.*
- ◆ *Копия справки о присвоении предприятию статистических кодов.*
- ◆ *Документы, подтверждающие регистрацию в Фонде социального страхования России.*

После предоставления данных документов и подписания договора на банковское обслуживание по распоряжению управ-

ляющего банком предприятию открывается счет, которому присваивается номер, и заводится лицевой счет.

Согласно НК РФ, предприятие обязано в течение 10 дней после открытия банковского счета сообщить об этом в налоговую инспекцию. При невыполнении данного требования предприятие может быть оштрафовано на 5000 руб. (ст. 118 НК РФ). Кроме того, за это же нарушение на руководителя предприятия может быть наложен административный штраф от 10 до 20 минимальных размеров оплаты труда (ст. 15.4 КоАП РФ).

### **2.2.3. На каких счетах ведется синтетический учет операций на расчетном счете?**

Для учета денежной наличности в банке предприятие открывает расчетный счет. Для учета движения средств на расчетном счете используется активный балансовый счет **51 «Расчетные счета»**.

В случае если предприятие имеет несколько расчетных счетов, необходимо организовать ведение аналитического учета в разрезе расчетных счетов.

### **2.2.4. Какими документами оформляется движение средств на расчетном счете?**

Движение средств на расчетном счете оформляется документами, утвержденными банком:

<b>Безналичные расчеты</b>	<b>Наличные расчеты</b>
Платежное поручение	Объявление на взнос наличными
Платежное требование	Чек денежный
Чек расчетный	
Инкассовое поручение	
Аккредитив	

### **2.2.5. Каким образом банк производит платежи с расчетного счета владельца?**

Платежи по безналичным расчетам банк производит только с согласия владельца расчетного счета.

**В принудительном порядке** взыскиваются платежи:

- ◆ финансовым органом по просроченным налогам;

- ◆ по приказам арбитража;
- ◆ при погашении просроченных ссуд.

Порядок и формы расчетов определяются в договоре между поставщиком и покупателем.

#### **2.2.6. Какие платежи производятся платежными поручениями?**

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, если это установлено договором банковского счета.

##### **Платежными поручениями могут производиться:**

- ◆ перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- ◆ перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- ◆ перечисления денежных средств в целях возврата (размещения) кредитов (займов), депозитов и уплаты процентов по ним;
- ◆ перечисления по распоряжениям физических лиц или в пользу физических лиц (в том числе без открытия счета);
- ◆ перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов

сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные поручения помещаются в картотеку по внебалансовому счету **«Расчетные документы, не оплаченные в срок»** и оплачиваются по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством.

### 2.2.7. Что представляет собой чек?

#### Как осуществляются расчеты чеками?

**Чек** — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. **Чекодатель** является лицо (юридическое или физическое), имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чека. **Чекодержателем** является лицо (юридическое или физическое), в пользу которого выдан чек. **Плательщиком** является банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются Гражданским кодексом Российской Федерации, а в части, им не урегулированной, — другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате. Предъявление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате. Плательщик по чеку обязан удостовериться в подлинности чека. Порядок возложения убытков, возникших вследствие оплаты плательщиком подложного, похищенного или утраченного чека, регулируется законодательством.

При расчетах **чеками** владелец счета (чекодатель) дает письменное поручение обслуживающему его учреждению банку с перечислением определенной суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Чеком удобно пользоваться в случаях оплаты работ, услуг и ценностей, когда изначально продавец неизвестен.

При выдаче банком чеков на их сумму открывается ссудный счет, с которого производится оплата чеков. Гражданским

кодексом РФ установлен сокращенный срок исковой давности (6 месяцев) для исков чекодателя к обязанным по чеку лицам. Он исчисляется со дня окончания срока предъявления чека к платежу.

**Чек денежный** представляется банку для снятия с расчетного счета предприятия указанной в чеке суммы наличных денег, необходимых на выплату заработной платы, пособий или пенсий, командировочные расходы, хозяйственные нужды. Одновременно с заполнением чека его реквизиты переносятся в корешок, остающийся у предприятия в чековой книжке и являющийся оправдательным документом. Чеки подписывают и скрепляют печатью предприятия лица, которым предоставлено право первой и второй подписи по счету. **Какие-либо исправления, хотя и оговоренные, в чеках не допускаются.** Чеки бывают именными и на предъявителя. Именной чек выписывается на конкретное лицо (кассира) с указанием его фамилии, имени, отчества и паспортных данных.

Внутрибанковские правила проведения операций с чеками, определяющие порядок и условия их использования, должны предусматривать:

- ◆ форму чека, перечень его реквизитов (обязательных, дополнительных) и порядок заполнения чека;
- ◆ перечень участников расчетов данными чеками;
- ◆ срок предъявления чеков к оплате;
- ◆ условия оплаты чеков;
- ◆ ведение расчетов и состав операций по чекообороту;
- ◆ бухгалтерское оформление операций с чеками;
- ◆ порядок архивирования чеков.

#### **2.2.8. Каково назначение объявления на взнос наличными?**

**Объявление на взнос наличными** представляется банку при внесении наличных денег на расчетный счет. Объявление на взнос наличными заполняют в одном экземпляре, в нем обязательно указывают источник вносимых денег (выручка за реализованную продукцию, оказанные услуги, депонированная заработная плата и др.). В подтверждение получения де-

нег банк выдает квитанцию, которая служит оправдательным документом и основанием для составления в бухгалтерии расходного кассового ордера, а также для списания денежных средств в кассе.

### 2.2.9. Как осуществляются расчеты по инкассо?

**Расчеты по инкассо** представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк-эмитент по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другие исполняющие банки.

Расчеты по инкассо осуществляются на основании **платежных требований**, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

**Платежные требования и инкассовые поручения** предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Получатель средств (взыскатель) представляет в банк указанные расчетные документы при реестре переданных на инкассо расчетных документов, составляемых в двух экземплярах. По усмотрению получателя средств (взыскателя) в реестр могут включаться платежные требования и (или) инкассовые поручения. Первый экземпляр реестра оформляется двумя подписями лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения (с приложенными в установленных за-

конодательством случаях исполнительными документами) помещаются в картотеку.

Оплата расчетных документов производится по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством.

### **2.2.10. В каких случаях используются платежные требования?**

**Платежное требование** является расчетным документом, содержащим требования кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика.

**Без акцепта плательщика** расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- ◆ установленных законодательством;
- ◆ предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

В платежном требовании обязательно указываются:

- ◆ условие оплаты;
- ◆ срок для акцепта;
- ◆ дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов в случае, если эти документы были отосланы (вручены) им плательщику;
- ◆ наименование товара (выполненных работ, оказанных услуг); номер и дата договора; номера документов, подтверждающих поставку товара (выполнение работ, оказание услуг); дата поставки товара (выполнения работ, оказания услуг); способ поставки товара.

Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору. При этом срок для акцепта должен быть не менее трех рабочих дней. Платательщик вправе отказаться полностью или частично от акцепта платежных требований по основаниям, предусмотренным в основном договоре, в том числе и в случае несоответствия применяемой формы расчетов заключенному договору, с обязательной ссылкой на пункт, номер, дату договора и указанием мотива отказа.

Ответственность за необоснованный отказ от оплаты платежных требований несет платательщик. Банки не рассматривают претензии по существу отказов от акцепта. Все возникающие между платательщиком и получателем средств разногласия разрешаются в порядке, предусмотренном законодательством.

Если в установленный срок не получен отказ от акцепта платежных требований, они считаются акцептованными.

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств со счетов платательщиков на основании законодательства в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «Без акцепта», а также делает ссылку на закон (с указанием его номера, даты принятия), на основании которого осуществляется взыскание. В поле «Назначение платежа» взыскателем в установленных случаях указываются показания измерительных приборов и действующие тарифы.

### **2.2.11. Как производятся расчеты между контрагентами при помощи аккредитива?**

**Аккредитив** представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (банком-эмитентом) по поручению платательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или представить полномочия другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи.

Для открытия аккредитива платательщик представляет обслуживающему банку аккредитив на бланке формы 0401063, в котором платательщик обязан указать:



- ◆ вид аккредитива (при отсутствии указания на то, что аккредитив является безотзывным, он считается отзывным);
- ◆ условия оплаты аккредитива (с акцентом или без акцепта);
- ◆ номер счета, открытый исполняющим банком для депонирования средств при покрытом (депонированном) аккредитиве;
- ◆ срок действия аккредитива с указанием даты (число, месяц и год) его закрытия;
- ◆ полное и точное наименование документов, против которых производится платеж по аккредитиву;
- ◆ наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, номер и дату основного договора, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузополучателя и место назначения (при оплате товаров).

При отсутствии хотя бы одного из этих реквизитов банк отказывает в открытии аккредитива.

В случае отзыва (полного или частичного) или изменения условий аккредитива плательщиком представляется в банк-эмитент соответствующее распоряжение, составленное в произвольной форме в трех экземплярах и оформленное на всех экземплярах подписями лиц, имеющих право подписи расчетных документов, и оттиском печати.

При установлении несоответствия документов, принятых исполняющим банком от получателя средств, условиям аккредитива банк-эмитент вправе требовать от исполняющего банка по покрытому (депонированному) аккредитиву возмещения сумм выплаченных получателю средств, а по непокрытому (гарантированному) аккредитиву — восстановления сумм, списанных с его корреспондентского счета.

**Аккредитив открывается для расчетов только с одним получателем.** Получатель средств может досрочно отказаться от использования аккредитива, если это предусмотрено условиями аккредитива.

### **2.2.12. Каким образом владелец расчетного счета может получить информацию о движении денежных средств на нем?**

Предприятие ежедневно получает от банка **выписку из расчетного счета**, обязательными реквизитами которой являются:

- ◆ номер счета клиента;
- ◆ дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки;
- ◆ суммы, зачисленные и списанные с расчетного счета;
- ◆ остаток средств на расчетном счете на дату составления выписки.

К банковской выписке прилагаются оправдательные документы, подтверждающие правомерность списания и зачисления средств на расчетный счет. Порядок списания средств с расчетного счета регламентирован Гражданским кодексом РФ. Выписка обрабатывается бухгалтером ежедневно путем проставления на полях кодов счетов, корреспондирующих с расчетным счетом.

### **2.2.13. Какие синтетические счета используются для учета операций на специальных счетах в банке?**

Синтетический учет открытых специальных счетов в банках ведется на активном, балансовом счете **55 «Специальные счета в банках»**, к которому открываются три субсчета.

На субсчете **55-1 «Аккредитивы»** учитывается движение средств, находящихся в покрытых 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 их использования (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»**.

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

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.

## **2.3. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ВАЛЮТНЫХ СРЕДСТВ**

### **2.3.1. Какими нормативными документами регламентируется порядок ведения операций на валютном счете?**

- ♦ **Законом Российской Федерации от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»** с изменениями и дополнениями, внесенными федеральными законами РФ № 58-ФЗ от 29.06.2004 г., № 90-ФЗ от 18.07.2005 г., № 131-ФЗ от 26.07.2006 г., № 267-ФЗ от 30.12.2006 г., № 83-ФЗ от 17.05.2007 г., № 127-ФЗ от 05.07.2007 г., № 242-ФЗ от 30.10.2007 г.;
- ♦ **Инструкцией ЦБ РФ от 30.03.2004 г. № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации»** (в ред. Указаний ЦБ от 10.06.2004 г. № 1441-У, от 26.11.2004 г. № 1520-У, от 29.03.2006 г. № 1676-У);
- ♦ **Положением ЦБ РФ от 01.06.2004 г. № 258-П «О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций»;**
- ♦ **Инструкцией ЦБ РФ от 15.06.2004 г. № 117-И «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок»** (в ред. Указаний ЦБ от 08.08.2006 г. № 1713-У, от 20.07.2007 г. № 1869-У);
- ♦ **Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 154н;**
- ♦ **Законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ.**

### 2.3.2. Назовите виды валютных счетов предприятий в РФ

Для учета движения валютных средств предприятие открывает валютный счет. Порядок открытия валютного счета аналогичен порядку открытия расчетного счета.

Об открытии валютного счета предприятие обязано в течение 10 дней сообщить в налоговую инспекцию.

При невыполнении этого требования предприятие может быть оштрафовано на 5000 руб. (ст. 118 НК РФ). Кроме того, за это же нарушение на руководителя предприятия может быть наложен административный штраф от 10 до 20 минимальных размеров оплаты труда (ст. 15.4 КоАП РФ).

Для осуществления валютных операций организация может иметь два вида валютных счетов:

- ◆ *текущий валютный счет* — для учета валюты, находящейся в распоряжении предприятия;
- ◆ *транзитный валютный счет* — для идентификации и учета поступлений иностранной валюты в пользу предприятия-резидента РФ.

### 2.3.3. На каких счетах ведется синтетический учет операций на валютном счете?

Об открытии валютного счета предприятие обязано в течение 10 дней сообщить в налоговую инспекцию.

При невыполнении этого требования предприятие может быть оштрафовано на 5000 руб. (ст. 118 НК РФ). Кроме того, за это же нарушение на руководителя предприятия может быть наложен административный штраф от 10 до 20 МРОТ (ст. 15.4 КоАП РФ).

Синтетический учет средств на валютном счете ведется на активном, балансовом счете **52 «Валютные счета»**, к которому открываются следующие субсчета:

**52-1 «Валютные счета внутри страны»,**

**52-2 «Валютные счета за рубежом».**

К субсчету 52-1 открываются субсчета второго порядка:

**52-1-1 «Текущий валютный счет»,**

**52-1-2 «Транзитный валютный счет».**

### 2.3.4. Какие существуют формы расчетов с иностранными партнерами?

С текущего валютного счета предприятие оплачивает счета иностранных фирм-партнеров. Наиболее распространенными формами расчетов при этом являются:

- ♦ **авансовый платеж** — покупатель производит платеж в пользу продавца до отгрузки товара (предоставления услуг);
- ♦ **расчеты по открытому счету** — продавец, отгрузив товар, направляет документы для оплаты непосредственно покупателю;
- ♦ **расчеты по инкассо** — продавец, отгрузив товар, направляет в свой банк коммерческие документы с инструкциями инкассировать сумму документов через банк в стране покупателя (покупатель получает документы только после платежа);
- ♦ **расчеты аккредитивами** — банк берет на себя обязательство произвести расчет с продавцом (бенефициаром) против документов, полностью соответствующих условиям аккредитива.

Для эффективного осуществления расчетов между банками устанавливаются корреспондентские отношения, основанные на договоре о совершении платежей и расчетов по поручению друг друга. Корреспондентские счета российских банков в иностранных банках-корреспондентах называются **«НОСТРО»**, а счета иностранных банков в российских банках — **«ЛОРО»**.

### 2.3.5. Как отражается в учете поступление иностранной валюты от покупателей?

При получении валюты от иностранных покупателей в оплату товаров (работ, услуг) она зачисляется на транзитный валютный счет:

**Д 52-1-2 «Транзитный валютный счет»,**

**К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».**

Предприятие, осуществляющее валютные операции в иностранной валюте, обязано предоставить в уполномоченный банк документы, подтверждающие обоснованность указанных операций. К таким документам относятся:

- ◆ справка о валютных операциях;
- ◆ контракт (договор);
- ◆ документы, подтверждающие факт передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) и т. п.;
- ◆ таможенные декларации;
- ◆ паспорт сделки.

Указанные документы необходимо предоставить не позднее 7 рабочих дней со дня поступления иностранной валюты на счет. После их предоставления валютная выручка на основании распоряжения переводится на текущий валютный счет предприятия в уполномоченном банке или продается. До предоставления указанных документов валютная выручка будет находиться на транзитном счете, и распоряжаться ею будет невозможно.

Несоблюдение сроков представления форм учета и отчетности по валютным операциям, нарушение установленных правил оформления паспортов сделок влекут наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 минимальных размеров оплаты труда; на юридических лиц — от 400 до 500 минимальных размеров оплаты труда.

### **2.3.6. Как отразить в бухгалтерском учете продажу валютных средств?**

Иностранная валюта продается в добровольном порядке.

Продажа валюты может длиться два рабочих дня.

Часть валютных средств предприятие может продавать через уполномоченные банки. Стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже банком согласно поручению предприятия, первоначально отражается по дебету счета **57 «Переводы в пути»** в корреспонденции с кредитом субсчета **52-1 «Валютные счета»**.

Денежные средства, полученные от продажи валюты, зачисляются на расчетные счета:

**Д 51 «Расчетные счета»,**

**К 91-1 «Прочие доходы».**

Списание проданной валюты отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91-2 «Прочие расходы»,  
К 57 «Переводы в пути».**

**Доходы и расходы** от продажи валютных средств отражаются на субсчетах **91-1 «Прочие доходы»** и **91-2 «Прочие расходы»** счета **91 «Прочие доходы и расходы»**. По дебету субсчета **91-2 «Прочие расходы»** кроме стоимости реализованной валюты, пересчитанной по курсу ЦБ РФ на день продажи, отражаются понесенные в связи с этой продажей расходы, а по кредиту **91-1 «Прочие доходы»** — сумма выручки, полученная предприятием от продажи валюты по курсу реализации. Сопоставляя кредитовые и дебетовые записи по субсчетам **91-1 «Прочие доходы»** и **91-2 «Прочие расходы»**, определяют финансовый результат от продажи валюты:

**Д 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,  
К 99 «Прибыли и убытки»** — прибыль,  
**Д 99 «Прибыли и убытки»** — убытки,  
**К 99-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».**

### **2.3.7. Как предприятие может приобрести иностранную валюту?**

Покупка валюты осуществляется через уполномоченные банки в порядке и на цели, определяемые ЦБ РФ. Операции, связанные с обращением валюты, являющейся законным средством платежа, освобождаются от НДС.

Прибыль от указанных операций облагается в общеустановленном порядке в составе валовой прибыли.

Валюта может покупаться:

- ♦ для оплаты импортного контракта;
- ♦ на другие цели.

**Предприятие перечисляет банку сумму в рублях для покупки валюты:**

**Д 57 «Переводы в пути»,  
К 51 «Расчетные счета».**

Перечисление денежных средств на депозит для резервирования отражается бухгалтерскими записями:



**Д 55-3 «Депозитные счета»,**

**К 51 «Расчетные счета».**

После покупки банком безналичной иностранной валюты ее стоимость зачисляется на субсчет **52-1-1 «Текущий валютный счет»** в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату зачисления:

**Д 52-1-1 «Текущий валютный счет»,**

**К 57 «Переводы в пути».**

Превышение курса покупки иностранной валюты над курсом ЦБ РФ отражается по дебету субсчета **91-2 «Прочие расходы»**, т. е. учитывается в составе прочих расходов.

Если официальный курс валюты больше, чем курс, по которому она куплена банком, сумма возникшей разницы отражается в составе прочих доходов:

**Д 57 «Переводы в пути»,**

**К 91-1 «Прочие доходы».**

**Комиссионные вознаграждения** банку за покупку иностранной валюты **отражаются в составе расходов** или относятся на увеличение стоимости основных средств, если купленная валюта предназначена для финансирования капитальных вложений.

Предприятие может приобрести иностранную валюту на внутреннем валютном рынке Российской Федерации в уполномоченных банках для оплаты командировочных расходов работников. **Покупка иностранной валюты для оплаты командировочных расходов** осуществляется на основании представляемых предприятием заявок, в которых указываются номера и даты приказов по предприятию о командировании ее работников за границу.

### **2.3.8. Как производится пересчет валютной выручки в рубли?**

Согласно Закону РФ «О бухгалтерском учете» и ПБУ 3/2006, утвержденному приказом Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 154н, **денежные средства, числящиеся на**

**валютных счетов предприятия, подлежат пересчету в рубли по курсу, котируемому Центральным банком РФ.**

Такой пересчет осуществляется:

- ◆ на дату зачисления или списания валютных средств с банковских счетов;
- ◆ на дату составления бухгалтерской отчетности;
- ◆ по мере изменения курсов иностранных валют.

В результате такого пересчета возникают курсовые разницы, которые отражаются в составе прочих доходов или расходов.

**Зачисление курсовых разниц с 1 января 2000 года может осуществляться только по мере их принятия к бухгалтерскому учету.**

Делаются бухгалтерские записи на счетах:

- ◆ на сумму положительной курсовой разницы:

**Д 52 «Валютные счета»;**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»;**

- ◆ на сумму отрицательной курсовой разницы:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»;**

**К 52 «Валютные счета».**

### **3. РАСЧЕТЫ**

#### **3.1. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ**

##### **3.1.1. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам?**

Обобщение информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работников этой организации осуществляют на синтетическом активно-пассивном балансовом счете **68 «Расчеты по налогам и сборам»**.

По кредиту счета **68 «Расчеты по налогам и сборам»** отражают суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) к взносу в бюджеты, такие как:

**Д 99 «Прибыли и убытки»** субсчет **«Условный налоговый расход по налогу на прибыль»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на прибыль»** — на сумму налога на прибыль,

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на доходы физических лиц»** — на сумму налога на доходы физических лиц,

**Д 75 «Расчеты с учредителями (участниками)»** субсчет **75-2 «Расчеты по выплате доходов»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на доходы физических лиц»** — на сумму налога на доходы с сумм дивидендов, выплаченных учредителям (участникам), если они не являются работниками данного предприятия,

**Д 90 «Продажи»** субсчет **90-3 «Налог на добавленную стоимость»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по НДС»** — на сумму НДС по проданным товарам (работам, услугам),

**Д 90 «Продажи»** субсчет **90-4 «Акцизы»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по акцизам»** — на сумму акцизов по проданным товарам (работам, услугам),

**Д 90 «Продажи»** субсчет **90-5 «Экспортные пошлины»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по экспортным пошлинам»** — на сумму экспортных пошлин по проданным товарам (работам, услугам),

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на имущество»** — на сумму налога на имущество,

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на операции с ценными бумагами»** — на сумму налога на операции с ценными бумагами,

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по сбору за использование наименований “Россия”, “Российская Федерация” и образованных на их основе слов и словосочетаний»** — на сумму сбора за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний.

По дебету счета **68 «Расчеты по налогам и сборам»** отражают суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к возмещению из бюджета:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»**,

**К 51 «Расчетные счета»** — на сумму, фактически перечисленную в бюджет,

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»**,

**К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»** — на сумму налоговых вычетов по НДС.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

## **3.2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ**

### **3.2.1. Кто может выступать в качестве подотчетного лица?**

**Подотчетными лицами** могут выступать работники организации, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие административно-хозяйственные и операционные расходы.

Руководитель организации приказом (распоряжением) утверждает список лиц, имеющих право получать в кассе наличные деньги под отчет. Работнику выдается аванс в пределах сумм, причитающихся на оплату расходов. Не допускается передача одним лицом другому подотчетных сумм. Следующий аванс может быть выдан только в случае полного расчета подотчетного лица по предыдущему авансу.

### **3.2.2. Как правильно организовать работу с подотчетными лицами?**

Под отчет выдаются суммы на хозяйственные нужды или командировочные расходы, связанные с производственной необходимостью, в любой валюте. Расход подотчетных сумм должен производиться строго по назначению, указанному в приказе (распоряжении) руководителя организации.

Подотчетные лица обязаны отчитаться за полученные денежные суммы, для этого они составляют авансовый отчет, к которому прилагаются документы, подтверждающие произведенные расходы. Если подотчетное лицо направляется в командировку, то помимо квитанций к авансовому отчету прикладывается командировочное удостоверение. Каждый авансовый отчет проверяется бухгалтером, затем утверждается руководителем и принимается к учету. Если остались неизрасходованные суммы, подотчетное лицо возвращает остаток в кассу организации, а в случае перерасхода разницу выдают подотчетному лицу из кассы.

### **3.2.3. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами?**

Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами ведут на активно-пассивном балансовом счете **71 «Расчеты с подотчетными лицами»**. По дебету отражают суммы, выданные под отчет, и невозмещенный перерасход. По кредиту счета — использованные суммы и возмещенный перерасход.

Если работники не возвращают подотчетные суммы своевременно, на бухгалтерских счетах делают следующие записи:

**Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**,

**К 71 «Расчеты с подотчетными лицами»**,

в дальнейшем:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»** — если можно удержать из заработной платы,

**Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»** — если нельзя удержать из заработной платы,

**К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**.

Аналитический учет по счету **71 «Расчеты с подотчетными лицами»** ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

## **3.3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ**

### **3.3.1. Как возникают взаимоотношения с поставщиками и подрядчиками?**

На основании заключенных договоров расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляют:

- ♦ за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т. п., а также за доставку или переработку материальных ценностей, расчетные документы по которым акцептованы и подлежат оплате через банк;

- ◆ за товарно-материальные ценности, работы и услуги, расчетные документы по которым от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);
- ◆ за излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;
- ◆ за полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

### **3.3.2. На каких счетах бухгалтерского учета ведется синтетический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками?**

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются на активно-пассивном балансовом счете **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** независимо от времени оплаты.

По кредиту отражают стоимость принимаемых к бухгалтерскому учету товарно-материальных ценностей, работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счетом **15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»**) или счетами учета соответствующих затрат. За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т. п.

По дебету отражают суммы исполнения обязательств (оплату счетов), включая авансы и предварительную оплату, в корреспонденции со счетами учета денежных средств и др. При этом суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

### **3.3.3. Как правильно организовать аналитический учет расчетов с поставщиками и подрядчиками?**

Аналитический учет по счету **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** ведется по каждому предъявленному счету, а по расчетам в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по:

- ◆ поставщикам по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- ◆ поставщикам по не оплаченным в срок расчетным документам; поставщикам по неотфактурованным поставкам;
- ◆ авансам выданным;
- ◆ поставщикам по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- ◆ поставщикам по просроченным оплатой векселям;
- ◆ поставщикам по полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется обособленно на счете **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**.

## **3.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ**

### **3.4.1. На каких счетах бухгалтерского учета ведется синтетический учет расчетов с покупателями и заказчиками?**

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен активно-пассивный счет **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**.

По дебету этого счета отражают суммы, на которые предъявлены расчетные документы. По кредиту — суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т. п.



При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.

Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, то по мере погашения этой задолженности делается запись:

**Д 51 «Расчетные счета»**

или

**Д 52 «Валютные счета»,**

**К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** — на сумму погашения задолженности,

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** — на величину процента.

### **3.4.2. Что необходимо учесть при организации аналитического учета расчетов с покупателями и заказчиками?**

Аналитический учет по счету **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами — по каждому покупателю и заказчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по:

- ◆ покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- ◆ покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам;
- ◆ авансам полученным;
- ◆ векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
- ◆ векселям, дисконтированным (учтенным) в банках;
- ◆ векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется обособленно на счете **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**.

### **3.5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ**

#### **3.5.1. На каких счетах бухгалтерского учета ведется синтетический учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами?**

Все расчеты, не подлежащие учету на счетах 60–75, отражают на активно-пассивном балансовом счете **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**.

К счету **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** могут открываться следующие субсчета:

**76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»**,

**76-2 «Расчеты по претензиям»**,

**76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»**,

**76-4 «Расчеты по депонированным суммам»** и др.

#### **3.5.2. Как правильно учесть расчеты по страхованию имущества и персонала организации, если она выступает страхователем?**

На субсчете **76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»** отражаются (кроме расчетов по социальному страхованию и обязательному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем:

**Д 20 «Основное производство»**,

**Д 25 «Общепроизводственные расходы»**,

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»**,

**Д 44 «Расходы на продажу»**,

другие счета учета источников страховых платежей,

**К 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»** — на сумму исчисленных страховых платежей.

Аналитический учет по субсчету **76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»** ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

### 3.5.3. Как ведутся расчеты по претензиям?

На субсчете **76-2 «Расчеты по претензиям»** отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

Расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, в частности:

- ♦ по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям за выявленные при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствия цен и тарифов, обусловленные договорами, а также при выявлении арифметических ошибок отражаются на счетах:

**Д 76-2 «Расчеты по претензиям»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** — в случае выявления расхождений сразу

или

**К 10 «Материалы»,**

**К 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»**

**К 20 «Основное производство»,**

**К 21 «Полуфабрикаты собственного производства»** и другие — в случае выявления расхождений после того, как были совершены записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);

- ♦ по претензиям, предъявленным поставщикам материалов, товаров, а также организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, условиям заказа:

**Д 76-2 «Расчеты по претензиям»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;**

- ♦ по претензиям, предъявленным поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин:

**Д 76-2 «Расчеты по претензиям»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;**

- ♦ по претензиям, предъявленным за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом:

**Д 76-2 «Расчеты по претензиям»,**

**К 20 «Основное производство»,**

**К 25 «Общепроизводственные расходы»,**

**К 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**К 28 «Брак в производстве»,**

**К 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,**

**К 43 «Готовая продукция»;**

- ♦ по претензиям, предъявленным кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации:

**Д 76-2 «Расчеты по претензиям»,**

**К 51 «Расчетные счета»,**

**К 52 «Валютные счета»,**

**К 55 «Специальные счета в банках»;**

- ♦ по претензиям, предъявляемым по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, к учету не принимаются):

**Д 76-2 «Расчеты по претензиям»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы».**

Аналитический учет по субсчету **76-2 «Расчеты по претензиям»** ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

#### **3.5.4. Где учитывают дивиденды и другие доходы, причитающиеся организации?**

На субсчете **76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»** учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

По дебету субсчета **76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»** отражаются подлежащие получению (распределению) доходы в корреспонденции со счетом **91 «Прочие доходы и расходы»**.

По кредиту субсчета **76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»** отражаются оприходованные активы, полученные организацией в счет доходов, в корреспонденции со счетами учета активов.

#### **3.5.5. Когда появляются расчеты по депонированным суммам?**

На субсчете **76-4 «Расчеты по депонированным суммам»** учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей):

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**

**К 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»** — на сумму депонента согласно реестру,

**Д 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»,**

**К 50 «Касса»,**

**К 51 «Расчетные счета»,**

**К 52 «Валютные счета»,**

**К 55 «Специальные счета в банках»** — на сумму выплаты депонента.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** обособленно.

## **4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ**

### **4.1. ПОНЯТИЕ, ОЦЕНКА И КЛАССИФИКАЦИЯ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ**

#### **4.1.1. Что такое инвестиции?**

В соответствии с действующим законодательством **инвестиции** представляют собой денежные средства, целевые банковские вклады, паи, акции, другие ценные бумаги, технологии, машины, оборудование, лицензии, любое другое имущество или имущественные права, интеллектуальные ценности, вкладываемые в объекты предпринимательской и других видов деятельности в целях получения прибыли (дохода) или достижения положительного социального эффекта.

#### **4.1.2. Какими нормативными документами регламентируется порядок учета долгосрочных инвестиций?**

- ♦ Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26н;
- ♦ Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций; письмо Минфина Российской Федерации от 30.12.1993 г. № 160;
- ♦ Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 20.12.1994 г. № 167;
- ♦ Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств. Приказ Минфина Российской Федерации от 13.10.2003 г. № 91н.

#### **4.1.3. Куда предприятие может инвестировать средства?**

Инвестиции подразделяются на финансовые вложения и инвестиции в нефинансовые активы.

**Финансовые вложения** представляют собой вложения денежных средств, материальных и иных ценностей в ценные бумаги других юридических лиц, процентные облигации государственных и местных займов, уставные (складочные) капиталы других юридических лиц, созданных на территории страны или за ее пределами, и т. п., а также займы, предоставленные другим юридическим лицам.

**Инвестиции в нефинансовые активы** представлены инвестициями в основные средства, инвестициями в нематериальные активы и инвестициями в другие нефинансовые активы.

Долгосрочные инвестиции — это затраты на создание, увеличение размеров, а также на приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи.

Под вложениями во внеоборотные активы (вложениями капитала) понимаются инвестиции предприятия в любые виды внеоборотных активов. Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов (внеоборотных активов).

#### **4.1.4. С чем связаны долгосрочные инвестиции предприятия?**

Долгосрочные инвестиции связаны:

- ♦ с осуществлением **капитального строительства** в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроектируемой сферы;
- ♦ с **приобретением зданий**, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- ♦ с **приобретением земельных участков** и объектов природопользования;
- ♦ с **приобретением и созданием активов нематериального характера** (патентов, лицензий, прав пользования земельными участками, природными ресурсами, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и др.).

## **4.2. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ (ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ)**

### **4.2.1. Каков порядок учета долгосрочных инвестиций?**

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

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

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства, в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или до полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет произведенных капитальных вложений по договорной стоимости.

При организации учета затрат по строительству объектов застройщику необходимо предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также о предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

### **4.2.2. На каких счетах ведется синтетический учет долгосрочных инвестиций?**

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на активном балансовом счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»**. На этом счете отражаются инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах соответствующего наименования:

- ◆ «Приобретение объектов природопользования»;
- ◆ «Строительство объектов основных средств»;
- ◆ «Приобретение объектов основных средств»;
- ◆ «Приобретение нематериальных активов»;



- ◆ «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- ◆ «Приобретение взрослых животных»;
- ◆ «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

независимо от источников их финансирования.

На счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»** отражается стоимость объектов капитального строительства, находящихся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию, а также стоимость объектов недвижимого имущества, на которые отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях.

#### **4.2.3. Каков порядок отражения операций, связанных с приобретением и строительством основных средств?**

Приобретение и строительство основных средств отражаются на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»** субсчет **08-3 «Строительство объектов основных средств»** и субсчет **08-4 «Приобретение объектов основных средств»**. Учет капитальных вложений организуется по видам строящихся и приобретаемых объектов основных средств.

Если оборудование не требует монтажа, то затраты на его приобретение отражаются непосредственно на счете **08 «Вложения во внеоборотные активы»** по мере их поступления. На сумму принятых к оплате счетов подрядчика за поставленное оборудование делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»** — на сумму фактических затрат (без НДС),

**Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»** субсчет **19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»** — на сумму НДС,

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** — на сумму фактических затрат, включая НДС.

#### **4.2.4. Когда следует производить налоговые вычеты по НДС при долгосрочном инвестировании и как их отразить в учете?**

При приобретении основных средств и нематериальных активов налоговые вычеты по НДС производятся после принятия объектов к учету.

При осуществлении капитального строительства, монтажа основных средств, строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговые вычеты производятся по мере постановки на учет законченных объектов или реализации незавершенных объектов.

НДС, учтенный на дебете субсчета **19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»**, предъявляется полностью бюджету к возмещению при оприходовании объекта основных средств, если иное не предусмотрено законодательством. При этом делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»,**

**К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств».**

#### **4.2.5. Какие делаются бухгалтерские записи, если оборудование требует монтажа?**

Если технологическое, энергетическое и производственное оборудование требует монтажа, то его учитывают на счете **07 «Оборудование к установке»** в сумме фактических затрат по его приобретению:

**Д 07 «Оборудование к установке»** — на сумму фактических затрат,

**Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»** — на сумму НДС,

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** — на сумму принятых к оплате счетов, включая НДС.

Если технологическое и производственное оборудование приобретено для производства продукции, освобожденной от уплаты налога на добавленную стоимость, то на счете **07 «Оборудование к установке»** оно учитывается по сумме фактических затрат, включая налог на добавленную стоимость. При этом делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 07 «Оборудование к установке»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».**

Для оформления поступившего на склад оборудования, предназначенного для установки, применяется акт о приеме оборудования (форма № ОС-14). Акт составляется в двух экземплярах и подписывается приемной комиссией.

Оборудование, сданное в монтаж, согласно акту приема-передачи оборудования в монтаж (форма № ОС-15) отражается бухгалтерскими записями:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств»,**

**К 07 «Оборудование к установке».**

#### **4.2.6. Как учитывают операции, связанные с приобретением земельных участков?**

Фактические затраты, связанные с приобретением земельных участков в собственность предприятий, учитываются по дебету счета **08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-1 «Приобретение земельных участков»** в корреспонденции с кредитом счета **60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**. Земельные участки, являющиеся собственностью предприятия, числятся в составе объектов основных средств.

#### **4.2.7. Как ведется синтетический учет приобретения нематериальных активов?**

Приобретение или создание нематериальных активов рассматривается как процесс капитальных вложений, для учета которого используется активный калькуляционный счет

**08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов».**

На сумму затрат по приобретению нематериальных активов делаются бухгалтерские записи:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»,**

**Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость при приобретении нематериальных активов» — на сумму НДС,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму принятых к оплате счетов, включая НДС.**

#### **4.2.8. Как отражаются в учете расходы по созданию отдельных объектов нематериальных активов?**

Расходы по доведению объектов нематериальных активов до работоспособного состояния состоят из необходимых материальных и трудовых затрат, а также включают долю накладных расходов.

**Затраты по созданию отдельных объектов нематериальных активов** включают заработную плату разработчиков, начисления социального налога и накладные расходы общехозяйственного характера. В случаях создания отдельных объектов нематериальных активов и принятия их на учет будут иметь место следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов» — на всю сумму затрат по созданию объекта нематериальных активов,**

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму заработной платы, начисленной разработчикам**

**К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму начисленного единого социального налога,**

**К 26 «Общехозяйственные расходы»** — на сумму накладных расходов, относящихся к капитальным вложениям в нематериальные активы.

#### **4.2.9. Какие бухгалтерские записи делают при принятии на учет объекта нематериальных активов?**

При принятии объекта нематериальных активов на учет делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 04 «Нематериальные активы»,**

**К 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»** — на всю сумму фактических затрат по созданию объекта нематериальных активов.

#### **4.2.10. Каковы условия применения налоговых вычетов по НДС?**

Условия применения вычетов по налогу на добавленную стоимость:

- ◆ **товары (работы, услуги) приобретены для осуществления производственной деятельности, для перепродажи и иных операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС;**
- ◆ **налог фактически уплачен таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;**
- ◆ **товары, работы, услуги, имущественные права приняты на учет;**
- ◆ **наличие правильно оформленного счета-фактуры;**
- ◆ **по основным средствам, в том числе оборудованию к установке, и (или) нематериальным активам вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ, производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, в том числе оборудования к установке, и (или) нематериальных активов;**

- ♦ **выделена отдельной строкой сумма НДС** в расчетных и первичных учетных документах.

Не подлежит вычету НДС, относящийся к товарам (работам, услугам), использованным при производстве и реализации товаров (работ, услуг), освобождаемых от налогообложения.

**К налоговым вычетам по налогу на добавленную стоимость относятся:**

- ♦ суммы НДС по товарам (работам, услугам) и имущественным правам, приобретаемым для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения по НДС;
- ♦ суммы НДС, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), в последствии подлежат вычету. Указанный вычет производится с даты отгрузки соответствующих товаров (выполнения работ, оказания услуг).
- ♦ НДС по капитальному строительству, монтажу (сборке) основных средств, по приобретенным объектам незавершенного строительства, товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ;
- ♦ НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. При выполнении СМР для собственного потребления налоговая база по НДС определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение;
- ♦ НДС, уплаченный по расходам на командировки и представительским расходам *принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций*;
- ♦ НДС, удержанный из доходов иностранных юридических лиц, не состоящих на учете в налоговых органах РФ;
- ♦ НДС по имуществу, нематериальным активам и имущественным правам, полученным в качестве вклада в устав-

ный капитал, при условии, что указанные суммы НДС были восстановлены акционером (участником, пайщиком) передавшим такое имущество.

**Порядок применения вычетов:**

- ◆ при приобретении основных средств и нематериальных активов вычеты производятся *после принятия объектов к учету*;
- ◆ **вычеты НДС, удержанного с иностранных лиц**, производятся налоговыми агентами *только после его уплаты в бюджет* и при условии использования приобретенных товаров (работ, услуг) для производственной деятельности (налоговыми агентами признаются лица, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц);
- ◆ вычеты НДС, относящегося к товарам (работам, услугам), использованным **при производстве и реализации экспортируемых товаров**, производятся только *при представлении* в налоговые органы *документов, подтверждающих экспорт*;
- ◆ не установлен единый стандартный способ распределения НДС по косвенным затратам, связанным с реализацией товаров внутри РФ и на экспорт.

**Восстановление НДС:**

В соответствии со ст. 170 НК РФ, суммы НДС, принятые ранее к вычету, подлежат восстановлению в следующих случаях:

- ◆ при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ;
- ◆ при дальнейшем использовании товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, и имущественных прав для осуществления операций, не облагаемых НДС;
- ◆ при дальнейшем использовании товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных акти-

- вов, и имущественных прав для осуществления операций после получения организацией права на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС;
- ◆ при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы (ЕНВД, УСН).

Суммы НДС в отношении основных средств и нематериальных активов подлежат восстановлению в размере, пропорциональном остаточной (балансовой) стоимости объектов без учета переоценки.



## **5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

### **5.1. ПОНЯТИЕ, ОЦЕНКА И КЛАССИФИКАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

#### **5.1.1. Какие активы относятся к основным средствам?**

В соответствии с ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств **необходимо единовременное выполнение** следующих условий:

- а) предназначения для **использования 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;
- б) **использование в течение длительного времени**, т. е. в течение срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) организацией **не предполагается последующая перепродажа** данных активов;
- г) **способность приносить** организации экономические **выгоды** (доход) в будущем.

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

К основным средствам относятся:

- ◆ здания, сооружения;
- ◆ измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника;
- ◆ рабочий, продуктивный и племенной скот;
- ◆ инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- ◆ транспортные средства;

- ♦ рабочие и силовые машины и оборудование;
- ♦ многолетние насаждения.

В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); доходные вложения организации в часть имущества, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и использование) с целью получения дохода.

### **5.1.2. Какие нормативные документы определяют порядок учета основных средств?**

- ♦ **Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности** в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26н;
- ♦ **Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)**, утвержденное приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н с изменениями и дополнениями от 18.05.2002 г. № 45н, от 12.12.2005 г. № 147н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н;
- ♦ **Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств**, утвержденные приказом Минфина Российской Федерации от 13.10.2003 г. № 91н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 156н;
- ♦ **О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету**, утвержденные приказом Минфина Российской Федерации от 24.03.2000 г. № 31н;
- ♦ Приказ Минфина Российской Федерации от 22.07.2003 г. № 67н **«О формах бухгалтерской отчетности орга-**

низации», с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 31.12.2004 г. № 135н, 18.09.2006 г. № 115н.

### 5.1.3. Какие виды оценки основных средств существуют в бухгалтерском учете?

В соответствии с действующим порядком основные средства отражаются в бухгалтерском учете по **первоначальной** или **восстановительной стоимости**. Первоначальная стоимость определяется по-разному в зависимости от источников (каналов) поступления основных средств.

Источник поступления основных средств	Первоначальная стоимость
Приобретение за плату, сооружение и изготовление	<p data-bbox="497 656 907 766">Фактически произведенные расходы на приобретение, сооружение и изготовление, предусмотренные п. 8 ПБУ 6/01:</p> <ul data-bbox="508 782 907 1399" style="list-style-type: none"><li>♦ суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику;</li><li>♦ расходы по доставке, монтажу, установке;</li><li>♦ стоимость работ по договорам строительного подряда и иным договорам;</li><li>♦ стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением основных средств;</li><li>♦ регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением прав на объект основных средств;</li><li>♦ таможенные пошлины и иные платежи;</li><li>♦ невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи</li></ul>

Источник поступления основных средств	Первоначальная стоимость
	<p>с приобретением объекта основных средств;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>вознаграждения</b>, уплачиваемые <b>посреднической организации</b>, через которую приобретен объект основных средств;</li> <li>◆ <b>иные затраты</b>, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств</li> </ul>
Приобретение по договору мены	<p>Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием. Стоимость ценностей, переданных по договору мены или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах предприятие обычно определяет стоимость аналогичных ценностей. Фактически произведенные расходы, предусмотренные п. 8 ПБУ 6/01</p>
Вклад в уставный капитал	<p>Денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Фактически произведенные расходы, предусмотренные п. 8 ПБУ 6/01</p>
Дарение (безвозмездно)	<p>Текущая рыночная стоимость на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету. Такой датой является дата, на которую объект принимается в состав вложений во внеоборотные активы. Фактически произведенные расходы, предусмотренные п. 8 ПБУ 6/01</p>

Приобретенные за плату объекты основных средств, бывшие в эксплуатации, принимаются к бухгалтерскому учету по сумме фактических затрат по покупке и расходов по достав-

ке, монтажу и других — это первоначальная стоимость бывших в эксплуатации объектов основных средств.

#### **5.1.4. Возможно ли изменение первоначальной стоимости объектов основных средств после их ввода в эксплуатацию?**

**Стоимость основных средств**, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, **не подлежит изменению**, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01. Изменение первоначальной стоимости основных средств происходит в случаях:

- ◆ достройки;
- ◆ дополнительного оборудования;
- ◆ реконструкции;
- ◆ частичной ликвидации;
- ◆ переоценки.

#### **5.1.5. Что такое восстановительная стоимость? Как переоцениваются объекты основных средств?**

**Восстановительная стоимость** — это затраты предприятия по воспроизводству объекта основных средств в конкретных экономических условиях.

По восстановительной стоимости основные средства оцениваются в результате их переоценки. Согласно ПБУ 6/01, предприятие имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и по сумме амортизации, начисленной за все время использования объекта, или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

При принятии решения о переоценке объектов основных средств следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Вследствие переоценки объект основных средств может быть либо дооценен, либо уценен. В результате образуются либо положительные, либо отрицательные разницы между старой и переоцененной остаточной стоимостью объектов основных средств.

Результаты проведенной предприятием переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно и включаются в данные бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Они учитываются в бухгалтерской отчетности при формировании данных на начало отчетного года (а не на отчетную дату предыдущего года — 31 декабря).

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода. Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) и должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток) и должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

#### **5.1.6. Как определить остаточную стоимость объекта основных средств?**

**Под остаточной стоимостью объекта основных средств** понимается разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью основных средств и суммой начисленной амортизации.

## **5.2. УЧЕТ НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

### **5.2.1. Что понимается под инвентарным объектом?**

**Инвентарным объектом** основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный, конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс сочлененных по конструкции предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы. В качестве самостоятельного инвентарного объекта учитываются части, сроки полезного использования которых существенно отличаются. Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких предприятий, отражается каждым предприятием в составе основных средств соразмерно ее доле в общей собственности.

Каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер, который сохраняется за ним в течение всего срока службы.

### **5.2.2. Какие регистры используют в аналитическом учете основных средств?**

**Аналитический учет основных средств** по местам эксплуатации и использования организуется по инвентарным объектам.

Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т. д.).

Аналитический учет основных средств ведется **в инвентарных карточках** учета основных средств (форма № ОС-6) или в инвентарных книгах (форма ОС-6б). Заполняются инвентарные карточки (инвентарная книга) на основании акта (накладной) приема-передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

### **5.2.3. На каких синтетических счетах ведут учет основных средств?**

Синтетический учет основных средств организуется на активном инвентарном балансовом счете **01 «Основные средства»**. На этом счете отражаются основные средства, принадлежащие предприятию на правах собственности, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении или сданные по договору текущей аренды.

Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается каждой организацией на счете **01 «Основные средства»** в соответствующей доле.

### **5.2.4. Как отразить в бухгалтерском учете ввод в эксплуатацию объектов основных средств?**

Объект включается в состав основных средств по первоначальной стоимости в момент, когда готов к эксплуатации. При этом никаких дополнительных действий над ним производить не нужно, в связи с чем объект может находиться в запасе до того момента, когда возникнет необходимость использования его в производстве. Делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 01 «Основные средства»,**

**К 08 «Вложения во внеоборотные активы»** — на величину первоначальной стоимости объекта основных средств.

### **5.2.5. Как отражаются в учете основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал?**

Основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал, отражаются в бухгалтерском учете следующими бухгалтерскими записями на счетах:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» суб-счет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»,**



**К 75 «Расчеты с учредителями»** субсчет **75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;**

а при вводе объекта основных средств в эксплуатацию делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 01 «Основные средства»,**

**К 08 «Вложения во внеоборотные активы»** субсчет **08-4 «Приобретение объектов основных средств».**

Основанием для записи на счетах является акт (накладная) приема-передачи (форма № ОС-1), оформленный надлежащим образом.

#### **5.2.6. Какие бухгалтерские записи делаются при безвозмездном поступлении основных средств?**

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»,**

**К 98 «Доходы будущих периодов»** субсчет **98-2 «Безвозмездные поступления»;**

а при вводе объекта основных средств в эксплуатацию делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 01 «Основные средства»,**

**К 08 «Вложения во внеоборотные активы»;**

по мере начисления амортизации делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д счетов учета затрат (20, 26, 44 и др.),**

**К 02 «Амортизация основных средств».**

Одновременно с начислением амортизации суммы, учтенные на счете **98 «Доходы будущих периодов»** субсчете **98-2 «Безвозмездные поступления»**, списываются с этого счета:

**Д 98 «Доходы будущих периодов»** субсчет **98-2 «Безвозмездные поступления»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-1 «Прочие доходы».**

В части затрат по доставке объекта, полученного безвозмездно или по договору дарения, и иных затрат по доведению объекта до состояния, в котором он пригоден к использованию:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»,**

**Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».**

Включение в стоимость объектов дарения произведенных затрат отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 01 «Основные средства»,**

**К 08 «Вложения во внеоборотные активы».**

### **5.2.7. Какие подарки могут делать коммерческие организации друг другу?**

Согласно ст. 575 ГК РФ, дарение в отношениях между коммерческими организациями не допускается, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает пяти минимальных размеров оплаты труда.

**Заклученный договор дарения** (на сумму боле пяти минимальных размеров оплаты труда) между двумя коммерческими организациями **является ничтожной сделкой**. Это означает, что право собственности на переданное имущество к одариваемому не переходит. У него возникает обязательство вернуть это имущество. У дарителя сохраняется право собственности на передаваемое имущество и возникает право истребовать его у одариваемого.

### **5.2.8. Какие операции называют лизинговыми?**

**Под лизингом в России** понимается совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга.

**Договор лизинга** — договор, в соответствии с которым арендодатель (далее **лизингодатель**) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (далее **лизингополучатель**) имущество у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование. Договором лизинга может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем.

**Лизинговая деятельность** — вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его в лизинг.

Предметом лизинга могут быть **любые непотребляемые вещи**, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности.

**Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты**, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения.

**Субъектами лизинга являются:**

**Лизингодатель** — физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных и (или) собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга.

**Лизингополучатель** — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование, в соответствии с договором лизинга.

**Продавец** — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Имущество, переданное в лизинг, в течение всего срока действия договора лизинга является собственностью лизингодателя, за исключением имущества, приобретаемого за счет бюджетных средств. Условия постановки лизингового имущества на баланс лизингодателя или лизингополучателя определяются по согласованию между сторонами договора лизинга.

Лизингодатель приобретает имущество, предназначенное для передачи по договору оперативного лизинга. По истечении срока договора лизингополучатель возвращает лизингодателю арендованное оборудование.

### 5.2.9. Каковы особенности бухгалтерского учета у получателя основных средств по лизингу?

Поскольку предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя, его стоимость отражается в балансе лизингодателя.

УЧЕТ ЛИЗИНГОВОГО ИМУЩЕСТВА	
У ЛИЗИНГОПОЛУЧАТЕЛЯ	У ЛИЗИНГОДАТЕЛЯ
УЧЕТ	
<b>Поступление:</b> <b>Дт</b> (увеличение) забалансового счета <b>001</b> «Арендованные основные средства»	<b>Поступление:</b> <b>Д 08</b> «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств» <b>Д 19</b> «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС при приобретении основных средств» <b>К 60</b> «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Передача лизингополучателю: <b>Д 03</b> «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Имущество для сдачи в аренду (лизинг)» <b>К 08</b> «Вложения во внеоборотные активы»
ЛИЗИНГОВЫЕ ПЛАТЕЖИ	
<b>Отражение суммы лизингового платежа:</b> Относятся на затраты и облагаются НДС: <b>Д 26</b> «Общехозяйственные расходы»	<b>Отражение суммы лизингового платежа:</b> <b>Д 62</b> «Расчеты с покупателями и заказчиками» <b>К 90</b> «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка»

<p><b>Д 19</b> «НДС по оказанным услугам»  <b>К 76</b> «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»</p> <p><b>Перечисление лизингового платежа:</b>  <b>Д 76</b> «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам»  <b>К 51</b> «Расчетные счета»</p>	<p><b>Д 90</b> «Продажи» субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»  <b>К 68</b> «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»</p> <p><b>Перечисление лизингового платежа:</b>  <b>Д 51</b> «Расчетные счета»  <b>К 62</b> «Расчеты с покупателями и заказчиками»</p>
<b>ВЫКУП</b>	
<p>Имущество принимают на баланс по договорной стоимости:  <b>Д 01</b> «Основные средства»  <b>К 02</b> «Амортизация основных средств» и одновременно:  <b>К 001</b> «Арендованные основные средства»</p>	<p>Имущество списывают по остаточной стоимости:  <b>Д 03</b> «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей»  <b>К 03</b> «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Имущество для сдачи в аренду (лизинг)»  <b>Д 02</b> «Амортизация основных средств»  <b>К 03</b> «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей»  <b>Д 91</b> «Прочие доходы и расходы» субсчет <b>91-2</b> «Прочие расходы»  <b>К 03</b> «Доходные вложения в материальные ценности» субсчет «Выбытие материальных ценностей»</p>
<b>АМОРТИЗАЦИЯ</b>	
<p>Не начисляется получателем лизинга до момента перехода права собственности</p>	<p>Начисляется согласно стоимости объекта основных средств, а также нормам в установленном порядке:  <b>Д 20</b> «Основное производство»  <b>К 02</b> «Амортизация основных средств»</p>

### 5.2.10. Как отразить в бухгалтерском учете операции по договору текущей аренды?

**Текущая аренда** предполагает сдачу арендодателем своего имущества на определенный срок арендатору с обязательным его возвратом. Права и обязанности собственника остаются за арендодателем в течение всего арендного периода. Арендатор получает только права владения имуществом. Передача в аренду имущества производится в соответствии со ст. 606 Гражданского кодекса РФ по договору аренды и оформляется приемно-передаточным актом (накладной).

Предприятие учитывает полученные в текущую аренду объекты основных средств на забалансовом счете **001 «Арендованные основные средства»** по стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведется в разрезе объектов, принятых в аренду, и арендодателей.

Арендная плата включается в себестоимость продукции (работ, услуг) и облагается НДС.

Начисление арендной платы отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

*на сумму арендной платы без НДС:*

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;**

*на сумму НДС, относящегося к арендной плате:*

**Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет «НДС по оказанным услугам»,**

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».**

Погашение задолженности по арендной плате отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,**

**К 51 «Расчетные счета» (или другие счета учета денежных средств).**

При предъявлении бюджета НДС к возмещению делают записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»,**

**К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»** субсчет **«НДС по оказанным услугам»**.

Если организация выплачивает арендную плату арендодателю вперед за год, полгода или квартал, то предварительные платежи отражаются бухгалтерскими записями на счетах:

**Д 97 «Расходы будущих периодов»,**

**Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»** субсчет **«НДС по оказанным услугам»,**

**К 51 «Расчетные счета» (или другие счета учета денежных средств).**

Арендную плату в доле, относящейся к отчетному периоду, списывают на затраты бухгалтерскими записями на счетах:

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**К 97 «Расходы будущих периодов».**

НДС предъявляется бюджету к возмещению:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты с бюджетом по НДС»,**

**К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»** субсчет **«НДС по оказанным услугам».**

#### **5.2.11. По каким причинам может происходить списание основных средств?**

Выбытие основных средств происходит в результате:

- ◆ продажи, передачи по договору мены;
- ◆ списания в случаях морального или физического износа;
- ◆ безвозмездной передачи (или по договору дарения);
- ◆ передачи по договору лизинга;
- ◆ вклада в уставный капитал, совместную деятельность;
- ◆ ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

- ♦ выявления недостачи и порчи активов при их инвентаризации, частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции.

#### **5.2.12. Как отразить в бухгалтерском учете выбытие объектов основных средств в связи с физическим или моральным износом?**

Операции выбытия объектов основных средств отражаются в учете следующими бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета.

При принятии решения о списании с бухгалтерского баланса объекта основных средств в связи с его физическим или моральным износом списывается:

- ♦ его первоначальная или восстановительная стоимость (если объект основных средств подвергался переоценке):

**Д 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»,**

**К 01 «Основные средства» субсчет «Основные средства в эксплуатации»;**

- ♦ списание общей суммы накопленных амортизационных отчислений за время эксплуатации объекта отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 02 «Амортизация основных средств»,**

**К 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»;**

- ♦ списание остаточной стоимости отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»;**

- ♦ расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, отражаются бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:



**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»**,

**К 10 «Материалы»** (70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.);

- ♦ доходы от выбытия объекта основных средств (детали, узлы, агрегаты, материалы от разборки и др.) отражаются бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 10 «Материалы»**,

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-1 «Прочие доходы»**;

- ♦ выявленный финансовый результат от выбытия объекта основных средств (в составе сальдо прочих доходов и расходов) отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**,

**К 99 «Прибыли и убытки»** — прибыль

или

**Д 99 «Прибыли и убытки»**,

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»** — убыток.

### **5.2.13. Как отразить в бухгалтерском учете реализацию объектов основных средств?**

При принятии решения о продаже объекта основных средств списывается:

- ♦ его первоначальная или восстановительная стоимость (если объект основных средств подвергался переоценке):

**Д 01 «Основные средства»** субсчет **«Выбытие основных средств»**,

**К 01 «Основные средства»** субсчет **«Основные средства в эксплуатации»**;

- ♦ списание общей суммы накопленных амортизационных отчислений за время эксплуатации объекта отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 02 «Амортизация основных средств»,**

**К 01 «Основные средства»** субсчет **«Выбытие основных средств»;**

- ♦ списание остаточной стоимости отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»,**

**К 01 «Основные средства»** субсчет **«Выбытие основных средств»;**

- ♦ выручка от реализации объекта основных средств, включая НДС, отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-1 «Прочие доходы»;**

- ♦ сумма начисленного налога на добавленную стоимость в цене реализации отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по НДС»;**

- ♦ выявленный финансовый результат от реализации объекта основных средств (в составе сальдо прочих доходов и расходов) отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,**

**К 99 «Прибыли и убытки» — прибыль,**

или

**Д 99 «Прибыли и убытки»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — убыток.**

Доходы, расходы и потери от списания с бухгалтерского баланса объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

#### **5.2.14. Как отразить в бухгалтерском учете финансовый результат от безвозмездной передачи объектов основных средств?**

Финансовые результаты от безвозмездной передачи объектов основных средств (в основном потери) подлежат перечислению на финансовые результаты предприятия (счет **99 «Прибыли и убытки»**) в том же порядке, как все результаты от списания объектов основных средств с бухгалтерского баланса предприятия.

### **5.3. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

#### **5.3.1. В чем заключается сущность амортизации основных средств?**

Основные средства погашают свою стоимость по мере начисления амортизации (износа).

В международном стандарте учета IAS- 4 «Учет амортизации» износ (амортизация) определяется как «отнесение утрачивающей ценность стоимости актива в течение оцениваемого срока его службы».

#### **5.3.2. Какие способы начисления амортизации основных средств применяют согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств»?**

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- ◆ линейным способом;
- ◆ способом уменьшаемого остатка;
- ◆ способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- ♦ способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

**Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:**

Метод	Формула
Линейный	$A = \frac{ПС}{T},$ <p>где А — годовая сумма амортизационных отчислений;            ПС — первоначальная стоимость объекта основных средств;            Т — срок полезного использования объекта основных средств</p>
Уменьшаемого остатка	$A = \frac{ОС}{T},$ <p>где А — годовая сумма амортизационных отчислений за текущий год;            ОС — остаточная стоимость объекта основных средств на начало текущего года (первоначальная стоимость минус сумма начисленных амортизационных отчислений);            Т — срок полезного использования объекта основных средств</p>
Сумма чисел лет срока полезного использования	<p>где <math>A_m</math> — годовая сумма амортизационных отчислений за год <math>m</math>;            ПС — первоначальная стоимость объекта основных средств;            Т — срок полезного использования объекта основных средств;  <math>m</math> — номер года от начала срока использования объекта основных средств;  <math>\sum_{i=1}^T i</math> — сумма чисел лет срока полезного использования объекта основных средств</p>

$$A_m = \frac{(T - m + 1) \cdot ПС}{\sum_{i=1}^T i}$$

Метод	Формула
Пропорционально объему продукции	$A_m = \frac{ПС \times O_m}{O_{\text{план}}},$ <p>где <math>A_m</math> — годовая сумма амортизационных отчислений за год <math>m</math>;          ПС — первоначальная стоимость объекта основных средств;  <math>O_{\text{план}}</math> — предполагаемый объем выпуска продукции (в натуральном измерителе);  <math>O_m</math> — фактический объем выпуска продукции (в натуральном измерителе) за год <math>m</math></p>

### 5.3.3. Каков порядок начисления амортизации основных средств?

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Все организации без исключения могут использовать при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка коэффициент не выше 3, устанавливаемый в учетной политике организации по группе однородных объектов основных средств.

**В течение всего срока полезного использования** объекта основных средств применяется один и тот же способ начисления амортизации.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств **начинают начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету**, начисление продолжается до полного погашения стоимости объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и т. п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по

мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде.

#### **5.3.4. На каких счетах ведется синтетический учет начисленной амортизации основных средств?**

Для учета амортизации используется пассивный, контрарный, балансовый счет **02 «Амортизация основных средств»**.

Расчет амортизации производится в ведомости на первое число месяца. При этом делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

- Д 20 «Основное производство»,**
- Д 23 «Вспомогательные производства»,**
- Д 25 «Общепроизводственные расходы»,**
- Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**
- Д 44 «Расходы на продажу»,**
- К 02 «Амортизация основных средств».**

#### **5.3.5. В каких случаях амортизационные отчисления по основным средствам не начисляются?**

- ◆ по приобретенным изданиям (книги, брошюры и т. п.);
- ◆ по экспонатам животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях;
- ◆ в период восстановления объекта (реконструкции, модернизации и капитального ремонта), продолжительность которого превышает 12 месяцев;
- ◆ по основным средствам, переведенным по решению руководителя предприятия на консервацию на срок более трех месяцев;

- ◆ по мобилизационным мощностям, т. е. на те основные средства, которые используются организацией для реализации законодательства РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации. Но только при условии, что эти объекты законсервированы и не используются 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.

По объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и т. п.), если они используются для получения дохода и учитываются на счете 03, амортизацию нужно начислять в общеустановленном порядке. Остаточная стоимость этих объектов отражается в бухгалтерском балансе в составе доходных вложений.

**Не подлежат амортизации** объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, например земельные участки и объекты природопользования, объекты, относимые к музейным предметам и музейным коллекциям. Музейные предметы и коллекции включаются в состав Музейного фонда (см. ст. 3 Федерального закона от 26.05.1996 г. № 54-ФЗ «О музейном фонде Российской Федерации и музеях в Российской Федерации»).

## 5.4. УЧЕТ РЕМОНТОВ

### 5.4.1. Какие виды ремонтов основных средств производят предприятия?

С целью поддержания основных средств в рабочем состоянии на предприятии производят **капитальный, средний и текущий** ремонты основных средств в соответствии с планами и графиками производства работ. В зависимости от способа производства работ различают ремонт, осуществляемый путем привлечения специализированных организаций (**подрядный способ**), и ремонт, осуществляемый своими силами (**хозяйственный способ**).

#### **5.4.2. Назовите способы учета затрат на проведение ремонта основных средств**

При формировании учетной политики предприятие может выбрать один из следующих предусмотренных законодательством способов учета затрат на проведение ремонта основных средств:

- ◆ по фактическим затратам;
- ◆ с использованием счета расходов будущих периодов;
- ◆ путем создания резерва на проведение ремонта.

#### **5.4.3. Как предприятию выбрать тот или иной способ учета затрат на проведение ремонта?**

Выбирая тот или иной способ, необходимо принимать во внимание:

- ◆ структуру основных производственных фондов;
- ◆ сложность ремонта;
- ◆ периодичность проведения ремонта;
- ◆ стоимость ремонта в соответствии со сметами расходов и условиями договоров на проведение ремонта.

#### **5.4.4. Какие ремонтные работы лучше учитывать по фактическим затратам?**

По фактическим затратам целесообразно учитывать затраты, связанные с проведением ремонтных работ, которые не имеют регулярного характера и не требуют значительных денежных средств. При применении этого способа учета расходы на проведение ремонтных работ отражаются в учете по мере их возникновения и включаются в себестоимость того отчетного периода, когда они имели место. Используются счета учета производственных затрат: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» в зависимости от места эксплуатации объекта.



#### **5.4.5. Как быть в случае неравномерного проведения ремонтных работ?**

При неравномерном проведении ремонтных работ, а также в случае осуществления единовременных расходов на ремонт объектов основных средств для их равномерного включения в состав производственных затрат можно фактически произведенные расходы предварительно отражать на счете **97 «Расходы будущих периодов»** с последующим включением в состав производственных затрат в установленном предприятием порядке.

#### **5.4.6. Зачем необходимо создание ремонтного фонда и как отразить его в учете?**

На предприятиях с большим количеством объектов основных производственных фондов, требующих значительных расходов на проведение ремонтных работ, а также на предприятиях с сезонным характером проведения ремонтов **рекомендуется создавать резервы на проведение ремонта**. Как правило, такой порядок применяется при осуществлении капитальных ремонтов долгосрочного характера. Для создания резерва используется счет **96 «Резервы предстоящих расходов»** (субсчет **«Резерв на проведение ремонта»**).

**Резерв на проведение ремонта создается на один финансовый год**. Не израсходованные в конце отчетного года средства резервного фонда на проведение ремонтных работ относятся на финансовые результаты деятельности организации:

**Д 96 «Резервы предстоящих расходов» субсчет «Резерв на проведение ремонта»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».**

Если на конец отчетного года средств резерва на ремонтные работы оказалось недостаточно, то делается дополнительное начисление, что отражается на счетах:

**Д 20 «Основное производство»,**

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**Д 25 «Общепроизводственные расходы»,**

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**Д 44 «Расходы на продажу»,**

**К 96 «Резервы предстоящих расходов»** субсчет **«Резерв на проведение ремонта».**

Правильность образования и использования сумм по резерву на проведение ремонта основных средств периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т. п. и при необходимости корректируется.

**Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»** субсчет **«Резерв на проведение ремонта»**, используемый для учета созданного резерва на проведение ремонта основных производственных фондов, закрывается в конце отчетного года и сальдо не имеет.

#### **5.4.7. Как отразить в бухгалтерском учете затраты по ремонту, осуществляемому подрядным способом?**

На сумму акцептованных счетов подрядчика за выполнение работы по текущему и капитальному ремонтам основных средств делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** — на стоимость работ по ремонту основных средств (без НДС),

**Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»** субсчет **«НДС по выполненным работам»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»** — на сумму НДС.

Сдача объектов в эксплуатацию оформляется актами приема-сдачи отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов (форма № ОС-3).

На сумму оплаченных счетов подрядчика, согласно выписке банка, делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,**

**К 51 «Расчетные счета».**

#### **5.4.8. Как отразить в бухгалтерском учете затраты по ремонту, осуществляемому хозяйственным способом?**

При хозяйственном способе производства работ по текущему и капитальному ремонту основных средств на основании первичных документов и справок бухгалтерии делаются бухгалтерские записи на счета бухгалтерского учета (на сумму затрат по ремонту):

- ◆ на стоимость израсходованных материалов, запасных частей и быстроизнашивающихся предметов:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,**

**К 10 «Материалы»;**

- ◆ на сумму начисленной заработной платы персоналу за работы по ремонту основных средств:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,**

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;**

- ◆ на сумму отчислений социального налога по действующим нормативам:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,**

**К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;**

- ◆ на сумму расходов по ремонту основных средств, оплаченных из подотчетных сумм:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,**

**К 71 «Расчеты с подотчетными лицами».**

## **5.5. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ**

### **5.5.1. Каков порядок проведения инвентаризации основных средств?**

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ № 34н от 29.07.1998 г. (с учетом дополнений и изменений), инвентаризация должна проводиться ежегодно не ранее 1 октября отчетного года, однако по основным средствам ее можно проводить один раз в три года, а по библиотечным фондам — один раз в пять лет.

При инвентаризации основных средств **комиссия** производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

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

**Оценка** выявленных инвентаризацией неучтенных объектов **должна быть произведена с учетом рыночных цен**, а износ (амортизация) определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе (амортизации) соответствующими актами.

### **5.5.2. Как отразить в учете результаты инвентаризации основных средств?**

**Выявленные излишки** основных средств **приходят** к учету. Делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 01 «Основные средства»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы».**

**При недостатке и порче** объектов основных средств делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

- ♦ на сумму первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств:

**Д 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»**

**К 01 «Основные средства»** субсчет **«Основные средства в эксплуатации»**;

- ◆ на сумму амортизационных отчислений, накопленных за время эксплуатации объекта:

**Д 02 «Амортизация основных средств»**,

**К 01 «Основные средства»** субсчет **«Выбытие основных средств»**;

- ◆ на сумму остаточной стоимости:

**Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**,

**К 01 «Основные средства»** субсчет **«Выбытие основных средств»**.

При выявлении конкретных виновников делаются записи на счетах бухгалтерского учета на сумму рыночной стоимости объекта основных средств:

**Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»**,

**К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет **73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**, и стоимостью этих ценностей, отраженной на счете **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**, относится в кредит счета **98 «Доходы будущих периодов»**.

На разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»**,

**К 98 «Доходы будущих периодов»** субсчет **98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»**.

По мере погашения задолженности виновником ее соответствующую часть списывают на счета:

- ♦ в случае удержания суммы недостачи из заработной платы виновника:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**

**К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **«Расчеты по возмещению материального ущерба»;**

- ♦ в случае внесения суммы недостачи виновником наличными деньгами в кассу предприятия:

**Д 50 «Касса»,**

**К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».**

По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы недостачи указанная разница списывается бухгалтерскими записями:

**Д 98 «Доходы будущих периодов»** субсчет **98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-1 «Прочие доходы».**

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном году, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально-ответственными лицами, или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются бухгалтерскими записями:

**Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,**

**К 98 «Доходы будущих периодов»** субсчет **98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».**

*Одновременно на эти суммы делаются бухгалтерские записи:*

**Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»,**

**К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».**

По мере погашения задолженности делаются бухгалтерские записи на счетах:

- ♦ если производится удержание из заработной платы виновника недостачи:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,  
К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;**

- ♦ если виновник недостачи вносит сумму недостачи наличными деньгами в кассу предприятия:

**Д 50 «Касса»,  
К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **«Расчеты по возмещению материального ущерба».**

*Одновременно с этим делаются бухгалтерские записи на счетах:*

**Д 98 «Доходы будущих периодов»** субсчет **98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»,  
К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-1 «Прочие доходы».**

Если конкретные виновники не установлены, недостающие и испорченные основные средства, а также недостачи, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»,  
К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».**

## **6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

### **6.1. ПОНЯТИЕ, ОЦЕНКА И КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

#### **6.1.1. Какие активы относятся к нематериальным активам?**

**Нематериальные активы** — средства, не имеющие физической субстанции, длительное время (более одного года) используемые в производстве или для управления предприятием с целью получения дохода.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- а) отсутствие материально-вещественной формы;
- б) возможность идентификации (выделения, отделения) объекта от других активов;
- в) способность приносить предприятию экономические выгоды (доход) в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд предприятия либо для использования в деятельности, направленной для достижения целей создания некоммерческой организации;
- г) использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- д) предприятием не предполагается продажа данного имущества в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- е) фактическая (первоначальная) стоимость может быть достоверно определена;
- ж) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация должна иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающих существование самого актива и права данной организации на результаты интеллектуальной деятельности), а так-



же имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом).

К нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты, при выполнении всех условий, приведенных выше:

- ◆ произведения науки, литературы и искусства;
- ◆ изобретения;
- ◆ программы для ЭВМ;
- ◆ полезные модели;
- ◆ секреты производства (ноу-хау);
- ◆ товарные знаки и знаки обслуживания;
- ◆ селекционные достижения;
- ◆ деловая репутация предприятия.

#### **6.1.2. Какие нормативные документы определяют порядок учета нематериальных активов?**

- ◆ **Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26н;
- ◆ **Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 23.12.2007 г. № 153н;
- ◆ **Приказ Минфина Российской Федерации от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»**, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н.

#### **6.1.3. Дайте определение понятию «деловая репутация»**

**Деловая репутация** — это разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия (как

имущественного комплекса в целом или его части) и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Деловая репутация может быть как положительной, так и отрицательной.

**Положительная деловая репутация** — это надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта на синтетическом счете **04 «Нематериальные активы»**.

**Отрицательная деловая репутация** — это скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п. Отрицательная деловая репутация в полной сумме **относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов**.

#### **6.1.4. Какие активы не относятся к нематериальным активам?**

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала предприятия, его квалификация и способность к труду.

**Начиная с 1 января 2008 г. в состав нематериальных активов не включаются** расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы). Организации по состоянию на 1 января 2008 г. производят списание величины организационных расходов, учитываемых в составе нематериальных активов, за минусом сумм начисленной амортизации, на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

#### **6.1.5. В каких случаях нематериальные активы считаются созданными?**

Нематериальные активы считаются созданными, в случае если:

- ♦ 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.

#### **6.1.6. Что считается инвентарным объектом нематериальных активов?**

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является **инвентарный объект**.

**Инвентарным объектом нематериальных активов** считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект идентифицируется от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо использования для управленческих нужд организации. **В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект**, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

#### **6.1.7. В какой оценке отражают в бухгалтерском учете нематериальные активы?**

В текущем учете нематериальные активы отражают по **первоначальной стоимости** или текущей рыночной стоимости. Первоначальная стоимость, так же как и по основным средствам, определяется в зависимости от источников (каналов) поступления нематериальных активов на предприятие.

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

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

**Под остаточной стоимостью нематериальных активов** понимается разница между первоначальной стоимостью (или текущей рыночной стоимостью в случае переоценки) нематериальных активов и суммой начисленной амортизации.

#### **6.1.8. Как формируется первоначальная стоимость нематериальных активов?**

<b>Источник поступления нематериальных активов</b>	<b>Первоначальная стоимость</b>
Приобретение за плату	<p>Фактически произведенные расходы по приобретению:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности правообладателю (продавцу);</b></li> <li>◆ <b>таможенные пошлины и сборы, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;</b></li> <li>◆ <b>государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;</b></li> <li>◆ <b>вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен нематериальный актив;</b></li> <li>◆ <b>стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением нематериальных активов;</b></li> <li>◆ <b>невозмещаемые суммы налогов, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;</b></li> <li>◆ <b>иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов</b></li> </ul>

<b>Источник поступления нематериальных активов</b>	<b>Первоначальная стоимость</b>
Создание самим предприятием	<p>Сумма фактических расходов на создание нематериального актива:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>♦ суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа, договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;</li><li>♦ расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых в при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;</li><li>♦ отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);</li><li>♦ расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и имущества, используемых непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;</li><li>♦ амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;</li><li>♦ иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериальных активов</li></ul>
Полученные по договорам, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	<p>Исходя из стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче предприятием. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно предприятие определяет стоимость аналогичных ценностей</p>

Источник поступления нематериальных активов	Первоначальная стоимость
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации
Дарение (безвозмездно)	Рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки

### 6.1. 9. Как может проводиться переоценка нематериальных активов?

Переоценка нематериальных активов может проводиться не чаще одного раза в год (на начало отчетного года), при этом следует учитывать, что при принятии решения о переоценке однородной группы нематериальных активов в последующем такие активы должны переоцениваться регулярно. Переоценка группы однородных нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

#### 6.1.10. Как нематериальные активы проверяются на обесценение?

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В системе МСФО основным стандартом, определяющим порядок обесценения активов является **МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»**. Целью проведения проверки на обесценение в соответствии с МСФО является обеспечение уверенности в том, что нематериальные активы отражены по стоимости, которая превышает их **возмещаемую стоимость**.

Возмещаемая стоимость актива является суммой наибольшей из следующих:

- ♦ справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- ♦ ценности от использования актива.

**Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу** — сумма, которую организация может получить от продажи актива в результате коммерческой сделки между осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

#### **6.1.11. Когда необходимо проводить проверку на обесценение?**

Проверку на обесценение необходимо проводить:

- ◆ для всех нематериальных активов с неограниченным сроком полезного использования и гудвила — ежегодно, в любое время в течение отчетного года, но в одно и то же время каждый год;
- ◆ в отношении прочих нематериальных активов необходимо устанавливать наличие признаков обесценения. Проверка на обесценение производится, только если такие признаки были установлены.

<b>Признаки обесценения активов</b>	
<i>Внешние признаки</i>	<i>Внутренние признаки</i>
<ul style="list-style-type: none"><li>◆ снижение рыночной стоимости актива, более значимое, чем ожидаемое снижение его стоимости в результате нормального использования;</li><li>◆ произошли или произойдут в ближайшем будущем существенные неблагоприятные изменения в рыночной, технологической, экономической, правовой среде функционирования организации, или на рынке, к которому привязан актив;</li><li>◆ рост рыночных процентных ставок или других рыночных ставок доходности инвестиций, если такое увеличение окажет влияние на ставку дисконтирования, используемую для расчета ценности</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>◆ фактические данные о физическом повреждении или устаревании актива;</li><li>◆ значительные изменения степени или способа использования актива, которые произошли в отчетном периоде или произойдут ближайшем будущем и негативно повлиявшие на него;</li><li>◆ из показателей внутренней отчетности следует, что экономическая эффективность от использования актива ниже или будет ниже, чем предполагалось</li></ul>

<b>Признаки обесценения активов</b>	
<i>Внешние признаки</i>	<i>Внутренние признаки</i>
<p>от использования актива, и существенно снизить возмещаемую стоимость;</p> <p>♦ балансовая стоимость чистых активов компании превышает ее рыночную капитализацию</p>	<p>♦ из показателей внутренней отчетности следует, что экономическая эффективность от использования актива ниже или будет ниже, чем предполагалось</p>

### **6.1.12. Как учитываются нематериальные активы, полученные в пользование?**

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

Платежи (вознаграждение) за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются предприятием-пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».**

Платежи (вознаграждение) за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете предприятием-пользователем (лицензиатом) как расходы будущих периодов. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 97 «Расходы будущих периодов»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».**

Расходы будущих периодов подлежат списанию в течение срока действия договора. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:



**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,  
К 97 «Расходы будущих периодов».**

## **6.2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

### **6.2.1. Какие виды договоров заключают при приобретении нематериальных активов?**

Нематериальные активы могут быть приобретены предприятием по следующим видам договоров:

- ◆ авторским договорам (с физическими лицами) (о передаче исключительных или неисключительных прав на использование произведений науки, литературы, искусства);
- ◆ договорам коммерческой концессии;
- ◆ договорам, заключаемым в соответствии с патентным законом;
- ◆ договорам, заключаемым в соответствии с Законом «О защите товарных знаков и марок»;
- ◆ лицензионным договорам (исключительная, неисключительная, открытая лицензия);
- ◆ учредительным договорам.

### **6.2.2. Какие регистры используют в аналитическом учете нематериальных активов?**

Аналитический учет нематериальных активов организуется по каждому объекту на карточках учета нематериальных активов (форма № НМА-1). Карточка заполняется в одном экземпляре на основании документа на оприходование, приемки-передачи (перемещения) нематериальных активов и другой документации и ведется в бухгалтерии.

### **6.2.3. На каких синтетических счетах ведут учет нематериальных активов?**

Для учета нематериальных активов используется активный инвентарный балансовый счет **04 «Нематериальные активи-**

вы». На этом счете нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости.

Нематериальные активы, срок службы (полезного использования) которых составляет менее года, на счете **04 «Нематериальные активы»** не отражаются. При приобретении таких нематериальных активов их стоимость разрешается сразу отражать на счетах по учету затрат **26 «Общехозяйственные расходы»**, **97 «Расходы будущих периодов»** (с последующим списанием на счета учета затрат в течение срока использования).

#### **6.2.4. Как отражают в бухгалтерском учете поступление нематериальных активов?**

При вносе нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал задолженность учредителей по формированию уставного капитала уменьшается, что, согласно акту (накладной) приемки-передачи, отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»**,

**К 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».**

При безвозмездном поступлении нематериальных активов по рыночной стоимости, согласно акту (накладной) приемки-передачи, составляются следующие бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»**,

**К 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления».**

По безвозмездно полученным нематериальным активам по мере начисления амортизации, суммы, учтенные на счете **98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»**, списываются бухгалтерскими записями:

**Д 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления»**,

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».**

Аналитический учет по субсчету **98-2 «Безвозмездные поступления»** ведется по каждому безвозмездному поступлению объектов нематериальных активов.

Постановка созданных, купленных, полученных безвозмездно (или по договору дарения) в качестве вклада в уставный капитал предприятия нематериальных активов на учет отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 04 «Нематериальные активы»,**

**К 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов».**

**При постановке нематериальных активов на учет НДС полностью предъявляется бюджету к возмещению:**

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68 «Налог на добавленную стоимость»,**

**К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость при приобретении нематериальных активов» — на сумму НДС.**

Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются пользователем (лицензиатом) на забалансовом счете в оценке, определяемой исходя из размера вознаграждения, установленного в договоре.

#### **6.2.5. Какие могут быть способы оплаты за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности?**

Платежи (вознаграждение) за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются предприятием-пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».**

Платежи (вознаграждение) за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде фиксированного разового платежа, включая авторское вознаграждение, отражаются в бухгалтерском учете предприятием-пользователем (лицензиатом) как расходы будущих периодов. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 97 «Расходы будущих периодов»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».**

Расходы будущих периодов подлежат списанию в течение срока действия договора. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**

**К 97 «Расходы будущих периодов».**

### **6.3. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

#### **6.3.1. Как определить срок полезного использования нематериальных активов?**

Срок полезного использования нематериальных активов определяется предприятием при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

- ♦ срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;
- ♦ ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого предприятие может получать экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ,

ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

**Срок полезного использования** объектов нематериальных активов устанавливается распорядительными документами руководителя предприятия. При этом срок полезного использования нематериальных активов может быть определен следующим образом:

- ♦ указывается в самом документе, удостоверяющем соответствующие права предприятия, учитываемые как объекты нематериальных активов (например, в лицензиях на осуществление видов деятельности);
- ♦ определяется организацией-изготовителем в соответствии с договором на передачу нематериальных активов и документации по их эксплуатации (например, программных продуктов);
- ♦ устанавливается экспертным путем (например, при получении нематериальных активов безвозмездно).

**Срок полезного использования** нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив, **срок его полезного использования подлежит уточнению**, а возникшие при этом корректировки необходимо отразить в бухгалтерском учете и отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Если **срок полезного использования объекта** нематериальных активов **определить невозможно**, амортизация по такому нематериальному активу **не начисляется**. В этом случае организация должна ежегодно рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива.

### 6.3.2. Назовите способы начисления амортизации нематериальных активов

Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизационных отчислений:

- ◆ линейным способом;
- ◆ способом уменьшаемого остатка;
- ◆ способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

**Выбор способа определения амортизации** нематериального актива производится организацией исходя из расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. В том случае, когда расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

**Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения.** Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, способ определения амортизации такого актива должен быть изменен соответственно. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В течение всего срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

**Ежемесячная сумма начисления амортизационных отчислений определяется:**

Метод	Формула
Линейный	$A = \frac{ПС}{Т},$ <p>где А — месячная сумма амортизационных отчислений;            ПС — первоначальная стоимость объекта нематериальных активов или текущая рыночная стоимость в случае переоценки;            Т — срок полезного использования объекта нематериальных активов (в месяцах)</p>

Метод	Формула
Уменьшаемого остатка	$A = \frac{OC}{T} \times K,$ <p> A — месячная сумма амортизационных отчислений;  OC — остаточная стоимость объекта нематериальных активов на начало текущего года (первоначальная стоимость (или текущая рыночная стоимость в случае переоценки) минус сумма начисленных амортизационных отчислений) на начало месяца;  T — оставшийся срок полезного использования объекта нематериальных активов (в месяцах);  K — установленный организацией коэффициент (не выше 3) </p>
Пропорционально объему продукции	$A_m = \frac{ПС \times O_m}{O_{план}},$ <p> A<sub>m</sub> — месячная сумма амортизационных отчислений за месяц m;  ПС — первоначальная стоимость объекта нематериальных активов;  O<sub>план</sub> — предполагаемый объем выпуска продукции (в натуральном выражении) за весь срок полезного использования нематериального актива;  O<sub>m</sub> — фактический объем выпуска продукции (в натуральном выражении) за месяц m </p>

### 6.3.3. Каков порядок начисления амортизации нематериальных активов?

Расчет амортизации объектов нематериальных активов производится в ведомости. Начисление амортизации по вновь поступившим нематериальным активам начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и исчисляется до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) предприятием исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем

полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

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

#### **6.3.4. На каких синтетических счетах ведется учет амортизационных отчислений по нематериальным активам?**

Если нематериальные активы используются в рамках **уставной деятельности** предприятия, **амортизация** нематериальных активов, как приобретенных предприятием, так и внесенных в качестве вклада в уставный капитал, **относится на затраты** (включается в себестоимость продукции, работ, услуг). На сумму начисленной амортизации делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

- Д 20 «Основное производство»,**
- Д 23 «Вспомогательные производства»,**
- Д 25 «Общепроизводственные расходы»,**
- Д 26 «Общехозяйственные расходы»,**
- Д 44 «Расходы на продажу»,**
- К 05 «Амортизация нематериальных активов».**

Если нематериальные активы используются не в рамках уставной деятельности предприятия, то на сумму начисленной амортизации делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

- Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**
- К 05 «Амортизация нематериальных активов».**

В ПБУ 14/2007 не сказано, что делать с остаточной стоимостью объекта нематериальных активов после окончания начисления амортизации по способу уменьшаемого остатка. По нашему мнению, ее можно отнести на себестоимость продукции (работ, услуг) в конце срока эксплуатации объекта нематериальных активов.



Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться — это активы с неопределенным сроком полезного использования и активы некоммерческой организации.

Деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности предприятия). Амортизационные отчисления по ней определяются линейным способом и ежемесячно относятся затраты путем списания соответствующих сумм по дебету счетов учета затрат и кредиту субсчета «Разница между покупной и оценочной стоимостью имущества» счета 04 «Нематериальные активы».

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты как прочие доходы.

## **6.4. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ И ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

### **6.4.1. По каким причинам может произойти выбытие нематериальных активов?**

Выбытие нематериальных активов может произойти в связи:

- ◆ с продажей;
- ◆ с вкладом в уставный капитал;
- ◆ с безвозмездной передачей или по договору дарения;
- ◆ со списанием при полном погашении стоимости объекта либо в связи с выбытием объекта с бухгалтерского учета при уступке (утрате) предприятием исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;
- ◆ с ликвидацией при стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях.

Стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг либо для управленческих нужд предприятия (в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, в связи с уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим причинам), подлежит списанию.

### **6.4.2. Как отражается в учете выбытие нематериальных активов?**

При реализации нематериальных активов основанием для записи на счетах является счет, выписываемый покупателю, и акт (накладная) приемки-передачи. В счете указываются наименование объекта, его характеристика, цена реализации, которая представлена остаточной стоимостью или договорной ценой, и НДС.

При реализации объекта нематериальных активов делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

- ◆ на сумму накопленных амортизационных отчислений:  
**Д 05 «Амортизация нематериальных активов»,**  
**К 04 «Нематериальные активы»;**
- ◆ на величину остаточной стоимости:  
**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**  
**К 04 «Нематериальные активы»;**
- ◆ на сумму счета, предъявленного покупателю:  
**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,**  
**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»;**
- ◆ на сумму НДС, причитающегося бюджету:  
**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**  
**К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»;**
- ◆ прибыль от продажи объекта нематериальных активов:  
**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,**  
**К 99 «Прибыли и убытки»;**
- ◆ убытки от продажи объекта нематериальных активов:  
**Д 99 «Прибыли и убытки»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».**

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование организации-пользователю, при сохранении первой организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации-правообладателя.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится предприятием-правообладателем.

## **6.5. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ**

### **6.5.1. Что проверяют в ходе инвентаризации нематериальных активов?**

При инвентаризации нематериальных активов необходимо проверить:

- ♦ **наличие документов**, подтверждающих права налогоплательщика на их использование;
- ♦ **правильность и своевременность отражения** нематериальных активов в бухгалтерском балансе.

### **6.5.2. Как отражаются результаты инвентаризации нематериальных активов в учете?**

Излишки нематериальных активов, выявленные при инвентаризации, приходятся на счетах:

**Д 04 «Нематериальные активы»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».**

Недостача нематериальных активов отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

- ♦ на сумму накопленных амортизационных отчислений:

**Д 05 «Амортизация нематериальных активов»,**

**К 04 «Нематериальные активы»;**

- ♦ на величину остаточной стоимости:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 04 «Нематериальные активы».**

## **6.6. ОТРАЖЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ И ОТЧЕТНОСТИ**

### **6.6.1. Какая информация о нематериальных активах подлежит включению в состав информации об учетной политике предприятия и отчетности?**

В составе информации об учетной политике предприятия в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- ♦ о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- ♦ о принятых предприятием сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
- ♦ о способах определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- ♦ об изменении сроков полезного использования нематериальных активов;
- ♦ об изменении способов определения амортизации нематериальных активов.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- ♦ фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;

- ◆ стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;
- ◆ сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;
- ◆ фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;
- ◆ стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;
- ◆ оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;
- ◆ стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;
- ◆ наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;
- ◆ наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

## **7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

### **7.1. ПОНЯТИЕ И ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

#### **7.1.1. Какие вложения называют финансовыми?**

**Финансовые вложения** представляют собой инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

В соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н, для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- ◆ наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- ◆ переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- ◆ способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т. п.).

#### **7.1.2. Какие документы определяют порядок учета финансовых вложений?**

- ◆ **Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности** в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н,

с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26н;

- ◆ Положение по бухгалтерскому учету «**Учет финансовых вложений**» (ПБУ 19/02), утвержденное приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н.

### 7.1.3. В каких оценках учитываются финансовые вложения?

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 финансовые вложения имеют несколько видов оценки, которые определяются по трем направлениям:

- ◆ при поступлении;
- ◆ последующая оценка;
- ◆ оценка при выбытии.

Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. К затратам, формирующим первоначальную стоимость объекта финансовых вложений, относятся: расходы на оплату услуг посреднических организаций, связанных с приобретением ценных бумаг; суммы, уплачиваемые продавцу в соответствии с договором; расходы на информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; другие обоснованные расходы, связанные с финансовыми вложениями.

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 и Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

Фактические затраты на приобретение активов в качестве финансовых вложений могут определяться (уменьшаться или увеличиваться) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), до принятия активов в качестве финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, устанавливается в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими операционными расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:

- ♦ их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, т. е. их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;
- ♦ сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг, на дату их принятия к бухгалтерскому учету — для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.



Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- ◆ финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость в установленном порядке;
- ◆ финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, организации разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе операционных доходов или расходов) или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость устанавливается исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

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

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По каждому виду финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Если объекты финансовых вложений (кроме займов) не оплачены полностью, то в активе бухгалтерского баланса фиксируют полную сумму фактических затрат по их приобретению по договору с отнесением непогашенной суммы в пассив бухгалтерского баланса по статье кредиторов в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по статье дебиторов.

При составлении бухгалтерского баланса вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, отражаются по рыночной стоимости на конец отчетного года, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. На указанную разность в конце отчетного года за счет финансовых результатов производится образование резерва под обесценение вложений в ценные бумаги.

#### **7.1.4. Как отражаются финансовые вложения в бухгалтерском балансе?**

Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском балансе на отчетную дату по стоимости, определенной исходя из тре-

бований ПБУ 19/02. В случае если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая рыночная стоимость не определяется, такой объект финансовых вложений отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально, определив в учетной политике. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе операционных доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

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

Вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется, при составлении бухгалтерского баланса отражаются по рыночной стоимости на конец отчетного года, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. На указанную разность производится образование резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов в конце отчетного года.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе бухгалтерского баланса в полной сумме фактических затрат их приобретения по договору с отнесением непогашенной суммы по статье кредиторов в пассиве бухгалтерского баланса в случаях, когда к инвестору перешли права на объект. В остальных случаях суммы, внесенные в счет подлежащих приобретению объектов финансовых вложений, показываются в активе бухгалтерского баланса по статье дебиторов.

## **7.2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ**

### **7.2.1. На каких синтетических счетах бухгалтерского учета ведется учет финансовых вложений?**

Обобщение информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также о предоставленных другим организациям займах осуществляют на синтетическом активном балансовом счете **58 «Финансовые вложения»**.

К счету **58 «Финансовые вложения»** могут быть открыты субсчета:

**58-1 «Паи и акции»**,

**58-2 «Долговые ценные бумаги»**,

**58-3 «Предоставленные займы»**,

**58-4 «Вклады по договору простого товарищества»** и др.

На субсчете **58-1 «Паи и акции»** учитываются наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ, уставные (складочные) капиталы других организаций и т. п.

На субсчете **58-3 «Предоставленные займы»** учитывается движение денежных и иных займов, предоставленных организацией юридическим и физическим (кроме работников организации) лицам. Предоставленные организацией юридическим и физическим лицам (кроме работников организации) займы, обеспеченные векселями, учитываются на этом субсчете обособленно.

На субсчете **58-4 «Вклады по договору простого товарищества»** организацией-товарищем учитывается наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества.

В случае использования при осуществлении финансовых вложений брокерских услуг НДС, подлежащий возмещению, учитывается на счете **19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»** субсчете **«Налог на добавленную стоимость при осуществлении финансовых вложений»**.

### **7.2.2. В чем состоят особенности учета долговых ценных бумаг?**

На субсчете **58-2 «Долговые ценные бумаги»** учитывается наличие и движение инвестиций в государственные и частные долговые ценные бумаги (облигации и др.).

В случае осуществления организацией таких финансовых вложений делают записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 58 «Финансовые вложения»** субсчет **58-2 «Долговые ценные бумаги»**,

**К 51 «Расчетные счета»**,

**К 52 «Валютные счета»** — если приобретение происходило за плату,

**К 98 «Доходы будущих периодов»** субсчет **98-2 «Безвозмездные поступления»** — если получены по договору дарения.

В случае превышения покупной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их номинальной стоимостью делаются записи:

**Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** — на сумму причитающегося к получению по ценным бумагам дохода,

**К 58 «Финансовые вложения»** субсчет **58-2 «Долговые ценные бумаги»** — на сумму разницы между покупной и номинальной стоимостью,

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **58-2** — на разницу между суммами, отнесенными на счета **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** и **58 «Финансовые вложения»**, а если производится доначисление суммы превышения номинальной стоимости приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью, то на общую сумму, отнесенную на счета **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** и **58 «Финансовые вложения»**.

Погашение (выкуп) и продажа ценных бумаг отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»**,

**К 58 «Финансовые вложения»** субсчет **58-2 «Долговые ценные бумаги»**.

### **7.2.3. В чем состоят особенности учета вкладов по договору простого товарищества?**

Бухгалтерский учет деятельности по договору о простом товариществе осуществляется на основе Положения по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утвержденного приказом Минфина Российской Федерации от 24.11.2003 г. № 105н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 116н.

В соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2002 г. № 126н (ПБУ 19/02) вклады организации-товарища по договору простого товарищества учитываются в составе финансовых вложений. Согласно п. 8 ПБУ 19/02, финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Бухгалтерский учет операций у участников совместной деятельности преимущественно связан:

- ♦ с отражением операций по передаче денежных средств или иного имущества в счет вкладов по договору простого товарищества;
- ♦ с отражением прибылей или убытков, распределенных между товарищами;
- ♦ с отражением операций по прекращению договора простого товарищества (возврата денег, имущества).

Наличие и движение вкладов в общее имущество по договору простого товарищества учитывается организацией-товарищем на счете **58 «Финансовые вложения»**, субсчет **4 «Вклады по договору простого товарищества»**.

При перечислении денежных средств в качестве вклада по договору простого товарищества делают записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,**

**К 51 «Расчетные счета»** (первичные документы: выписка банка по расчетному счету, платежное поручение, авизо).

При передаче материалов в качестве вклада по договору простого товарищества делают записи:

**Д 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,**

**К 10 «Материалы»** — на сумму фактической себестоимости материалов (первичные документы: накладная на отпуск материалов на сторону (форма М-15), авизо).

Следует различать передачу имущества при совпадении балансовой стоимости передаваемого имущества и величины вклада и передачу имущества в случае несовпадения его балансовой стоимости и оценки, согласованной участниками простого товарищества.

В первом случае не происходит ни уменьшения, ни увеличения экономических выгод организации, изменяется лишь квалификация актива. Во втором случае возникает разница, которая должна быть признана либо в составе прочих доходов, либо в составе прочих расходов.

Результат (прибыль или убыток) от передачи имущества в счет вкладов по договору простого товарищества, выявленный на счетах бухгалтерского учета операций по передаче этого имущества, отражается в составе прочих доходов или расходов, для учета которых предназначены соответствующие субсчета (**91-1 «Прочие доходы»** и **91-2 «Прочие расходы»**), открываемые к счету **91 «Прочие доходы и расходы»** Плана счетов.

В случае если фактическая себестоимость материалов меньше их денежной оценки, согласованной товарищами в договоре простого товарищества, делают записи:

**Д 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»** — отражена прибыль от передачи материалов в счет вклада по договору простого товарищества в составе прочих доходов (первичный документ — бухгалтерская справка-расчет).

В случае если фактическая себестоимость материалов больше их денежной оценки, согласованной товарищами в договоре простого товарищества, делают записи:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»** — отражен убыток от передачи материалов в счет вклада по договору простого товарищества в составе прочих расходов (первичный документ — бухгалтерская справка-расчет).

При передаче готовой продукции в качестве вклада по договору простого товарищества делают записи:

**Д 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,**

**К 43 «Готовая продукция»** — на сумму фактической себестоимости готовой продукции (первичные документы: акт приема-передачи, авизо).

В случае если фактическая себестоимость готовой продукции меньше денежной оценки, согласованной товарищами в договоре простого товарищества, делают записи:

**Д 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»** — отражена прибыль от передачи готовой продукции в счет вклада по договору простого товарищества в составе прочих доходов (первичный документ — бухгалтерская справка-расчет).

В случае если фактическая себестоимость готовой продукции больше денежной оценки, согласованной товарищами в договоре простого товарищества, делают записи:



**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»** — отражен убыток от передачи готовой продукции в счет вклада по договору простого товарищества в составе прочих расходов (первичный документ — бухгалтерская справка-расчет).

При передаче основных средств в счет вклада по договору простого товарищества учет ведут на отдельном субсчете «Выбытие основных средств».

**Д 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»,**

**К 01 «Основные средства» субсчет «Основные средства в эксплуатации»** — на сумму первоначальной стоимости основного средства при его передаче,

**Д 02 «Амортизация основных средств»,**

**К 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»** — отражена сумма амортизации основного средства, которая начислена за время его эксплуатации,

**Д 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,**

**К 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»** — отражена передача основного средства по договору простого товарищества по остаточной стоимости.

Первичными документами, подтверждающими передачу объекта основных средств по договору простого товарищества, являются акт приема-передачи (форма ОС-1, форма ОС-1а), авизо.

В случае если остаточная стоимость основных средств меньше денежной оценки, согласованной товарищами в договоре простого товарищества, делают записи:

**Д 58 «Финансовые вложения» субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-1 «Прочие доходы»** — отражена прибыль от передачи основных средств в счет вклада по договору простого товарищества в составе прочих доходов (первичный документ — бухгалтерская справка-расчет).

В случае если остаточная стоимость основных средств больше денежной оценки, согласованной товарищами в договоре простого товарищества, делают записи:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»**,

**К 58 «Финансовые вложения»** субсчет **58-4 «Вклады по договору простого товарищества»** — отражен убыток от передачи основных средств в счет вклада по договору простого товарищества в составе прочих расходов (первичный документ — бухгалтерская справка-расчет).

Подтверждением получения имущественного вклада для организации-участника являются следующие первичные документы: акт приема-передачи основных средств, акт ввода в эксплуатацию, накладная на отпуск материалов на сторону, выписка банка по расчетному счету, платежное поручение, авизо.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов, расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам совместной деятельности, учитываются на счете **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** субсчет **3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»**.

В соответствии с п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) прибыль, подлежащая получению в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества), является прочим доходом и учитывается по кредиту счета **91 «Прочие доходы и расходы»**. Понесенные организацией-товарищем убытки от осуществления совместной деятельности будут отражаться по дебету счета **91 «Прочие доходы и расходы»**.

Таким образом, на сумму причитающейся организации доли прибыли от совместной деятельности в бухгалтерском учете делают записи:

**Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».**

Фактическое поступление денежных средств в счет причитающейся организации доли прибыли отражается записями:

**Дебет счетов учета денежных средств (51, 50),**

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».**

На сумму понесенных организацией-товарищем убытков от совместной деятельности в бухгалтерском учете делают записи:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».**

Перечисление денежных средств на покрытие убытков отражается бухгалтерскими записями:

**Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»,**

**Кредит счетов учета денежных средств.**

В хозяйственной практике зачастую случается, что участники совместной деятельности фактически не получают распределенную прибыль, образовавшуюся по итогам отчетного периода, а направляют ее для дальнейшего осуществления совместной деятельности (реинвестируют прибыль).

Реинвестирование организацией прибыли (или ее части) является по существу внесением вклада в совместную деятельность и отражается в учете бухгалтерскими записями:

**Д 58 субсчет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»,**

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».**

После реинвестирования прибыли общая сумма вкладов в совместную деятельность увеличивается, а процентное соотношение долей участников не изменяется.

## **8. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ**

### **8.1. ПОНЯТИЕ, ОЦЕНКА И КЛАССИФИКАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ**

#### **8.1.1. Какие активы относят к материально-производственным запасам?**

В качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- ◆ используемые как сырье, материалы и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- ◆ предназначенные для продажи;
- ◆ используемые для управленческих нужд предприятия.

**Материалы относятся к оборотным средствам предприятия.** Характерной особенностью данных средств является то, что они потребляются в соответствии с установленными нормами расхода, полностью переносят свою стоимость на продукцию, составляя ее материальную основу.

#### **8.1.2. Какие нормативные документы определяют порядок учета материальных ценностей?**

- ◆ **Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации**, утвержденное приказом Минфина РФ от 27.07.1998 г. № 34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26н;
- ◆ **Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)**, утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н, с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 156н, от 26.03.2007 г. № 26н;

- ♦ **Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов**, утвержденные приказом Минфина Российской Федерации от 28.12.2001 г. № 119н с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 23.04.2002 г. № 33н, от 26.03.2007 г. № 26н.
- ♦ Приказ Минфина Российской Федерации от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н;

### **8.1.3. Как осуществляется оценка материально-производственных запасов?**

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости их заготовления.

Оценка материалов, стоимость которых при приобретении определена в **иностранной валюте**, производится в **рублях** путем пересчета иностранной валюты **по курсу ЦБ РФ**, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету, в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (в условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (в условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

**Фактическая себестоимость материалов**, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, **не подлежит изменению**, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 5/01.

<b>Источник поступления материалов</b>	<b>Фактическая себестоимость</b>
Приобретение за плату	<p>Фактически произведенные расходы по приобретению:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>♦ <b>суммы</b>, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (<b>продавцу</b>);</li><li>♦ <b>расходы по доставке</b>;</li><li>♦ <b>стоимость информационных и консультационных услуг</b>, связанных с приобретением материалов;</li><li>♦ <b>таможенные пошлины</b> и иные платежи;</li><li>♦ <b>невозмещаемые налоги</b>, уплачиваемые в связи с приобретением материалов;</li><li>♦ <b>вознаграждения</b>, уплачиваемые <b>посреднической организации</b>, через которую приобретены материалы;</li><li>♦ <b>затраты по заготовке и доставке</b> материалов до места их использования, включая расходы по страхованию (данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке материалов; затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения предприятия; затраты за услуги транспорта по доставке материалов до места их использования, если они не включены в цену материалов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материалов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов);</li><li>♦ <b>затраты по доведению</b> материалов до <b>состояния, в котором они пригодны к использованию</b> в запланированных целях (данные затраты включают затраты предприятия по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг);</li><li>♦ <b>иные затраты</b>, непосредственно связанные с приобретением материалов</li></ul>

<b>Источник поступления материалов</b>	<b>Фактическая себестоимость</b>
Изготовление	<b>Фактические затраты, связанные с производством материалов</b>
Приобретение по договору мены	Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, предприятием. Стоимость товаров (ценностей), устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах предприятие обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей)
Вклад в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации
Дарение	Текущая рыночная стоимость на дату принятия материалов к бухгалтерскому учету. Под <b>текущей рыночной стоимостью</b> понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов

В текущем учете (на складе) материальные ценности учитываются по условной **учетной цене**, в качестве которой используется цена приобретения или плановая себестоимость их заготовления (приобретения). Обусловлено это тем, что приобретение (заготовление) материалов рассматривается как длительный процесс и в момент поступления материалов определить их фактическую себестоимость практически невозможно. Этим вызывается необходимость учета и распределения отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены.

## 8.2. УЧЕТ НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

### 8.2.1. На каких синтетических счетах ведется учет материально-производственных запасов?

Для учета материалов используется **активный балансовый счет 10 «Материалы»**, к которому могут быть открыты субсчета:

**10-1 «Сырье и материалы»**,

**10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»**,



- 10-3 «Топливо»,
- 10-4 «Тара и тарные материалы»,
- 10-5 «Запасные части»,
- 10-6 «Прочие материалы»,
- 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»,
- 10-8 «Строительные материалы»,
- 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»,
- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» и др.

### **8.2.2. Как организуется аналитический учет материалов?**

Аналитический учет материалов организуется на карточках учета материалов (форма № М-17) по местам хранения (складам, кладовым) и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам). Карточка ведется заведующим складом, записи в нее производятся на основании первичных приходно-расходных документов в день совершения операции.

### **8.2.3. Что принимают за единицу бухгалтерского учета материально-производственных запасов?**

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается предприятием самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п.

### **8.2.4. Назовите способы учета материально-производственных запасов по фактической себестоимости**

Формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться следующими способами:

- ♦ фактическая себестоимость материалов формируется непосредственно на счете **10 «Материалы»**;
- ♦ фактическая себестоимость материалов формируется с использованием дополнительных счетов **15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»** и **16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»**.

**Учет материалов в зависимости  
от учетной политики предприятия**

<b>По фактической себестоимости их приобретения</b>	<b>По плановой (нормативной) себестоимости</b>
<b>УЧЕТ</b>	
<p>На счете <b>10 «Материалы»</b> формируется фактическая себестоимость приобретенных материалов как сумма всех понесенных расходов с разделением на два элемента:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>♦ учетная цена;</li> <li>♦ отклонения фактической себестоимости от учетных цен</li> </ul>	<p>Процесс заготовления материалов отражается на счете <b>15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»</b>. По дебету данного счета отражаются фактические затраты, связанные с приобретением материалов, а по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость приобретенных материалов</p>
<b>ПОСТУПЛЕНИЕ МАТЕРИАЛОВ</b>	
<p><b>На суммы фактических затрат:</b>  <b>Д 10 «Материалы»</b>  <b>Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»</b> субсчет <b>19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»</b>  <b>К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»</b>  или  <b>К 71 «Расчеты с подотчетными лицами»</b></p>	<p><b>На суммы фактических затрат:</b>  <b>Д 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»</b>  <b>Д 19 «Налог на добавленную стоимость»</b> субсчет <b>19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»</b>  <b>К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»</b>  или  <b>К 71 «Расчеты с подотчетными лицами»</b>  <b>На суммы плановой себестоимости:</b>  <b>Д 10 «Материалы»</b>  <b>К 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»</b></p>

По фактической себестоимости их приобретения	По плановой (нормативной) себестоимости
<b>ОТКЛОНЕНИЯ</b>	
Это суммы, уплаченные сверх договорной цены (наценки, транспортные расходы). Они <b>отражаются на отдельном аналитическом счете</b> и подлежат распределению между остатками материалов на складах и материалами, израсходованными в <b>производстве</b>	Это разность между учетными ценами и фактической себестоимостью. Она <b>отражается на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»</b> и подлежит списанию на счета затрат пропорционально стоимости израсходованных материалов <b>по учетным ценам</b>
<b>ОТПУСК В ПРОИЗВОДСТВО</b>	
<b>Д 20 «Основное производство»</b> <b>Д 23 «Вспомогательные производства»</b> <b>Д 26 «Общехозяйственные расходы»</b> <b>К 10 «Материалы»</b>	<b>Д 20 «Основное производство»</b> <b>Д 23 «Вспомогательные производства»</b> <b>Д 26 «Общехозяйственные расходы»</b> <b>К 10 «Материалы»</b> — по учетной цене <b>К 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»</b> — на сумму отклонений

### 8.2.5. Как рассчитать отклонения в стоимости материалов?

**Отклонения** в стоимости материалов **рассчитываются** по формулам:

$$\%_{\text{откл}} = \frac{O_{\text{нм}} + O_{\text{м}}}{M_{\text{нм}} + M_{\text{м}}} \times 100\%,$$

где  $\%_{\text{откл}}$  — процент отклонений;

$O_{\text{нм}}$  — отклонения фактической стоимости материалов от их стоимости по учетным ценам на начало месяца;

$O_{\text{м}}$  — отклонения фактической стоимости материалов, приобретенных за месяц, от их стоимости по учетным ценам;

$M_{\text{нм}}$  — стоимость материалов по учетным ценам на начало месяца;

$M_m$  — стоимость материалов по учетным ценам, поступивших за отчетный месяц.

$$O_p = \frac{M_p \times \%_{\text{откл}}}{100\%},$$

где  $O_p$  — сумма отклонений, относящаяся к израсходованным за отчетный месяц материалам;

$M_p$  — стоимость материалов по учетным ценам, израсходованных за отчетный месяц;

$\%_{\text{откл}}$  — процент отклонений.

Расчет отклонений осуществляется в ведомости в разрезе видов и групп материалов (ценностей).

#### **8.2.6. Как следует отражать в бухгалтерском балансе отклонения в стоимости при осуществлении предприятием учета заготовления материально-производственных запасов с применением счетов 15 и 16?**

При осуществлении предприятием учета заготовления материально-производственных запасов применяются счета **15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»** и **16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»**. При этом сумма числящихся на конец отчетного периода отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены или отклонений, связанных с предоставлением предприятию скидок (накидок) согласно договору, а также отклонений, связанных с возникновением суммовых разностей по расчетам за приобретенные материально-производственные запасы, присоединяется в бухгалтерском балансе к стоимости остатков материально-производственных запасов, отраженных по соответствующим статьям группы «Запасы», или вычитается при определении итоговых данных по статье в случае получения скидок, возникновения суммовых разниц.

Порядок списания выявляемых отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены устанавливается предприятием самостоятельно при принятии учетной политики.

### 8.2.7. Назовите методы определения фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство

Определение фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство, можно производить одним из указанных методов:

Метод	Принцип расчета
По средней себестоимости (цене) приобретения	<p>Метод оценки и списания материалов по средней себестоимости. Средняя себестоимость исчисляется по формуле</p> $C = \frac{\sum_i C_i \times K_{i_{нм}} + \sum_j C_j \times K_{j_{м}}}{\sum_i K_{i_{нм}} + \sum_j K_{j_{м}}},$ <p>где С — средняя себестоимость;  <math>C_i</math> — цена материалов i-й поставки;  <math>K_{i_{нм}}</math> — количество материалов i-й поставки на начало месяца;  <math>C_j</math> — цена материалов j-й поставки;  <math>K_{j_{м}}</math> — количество материалов j-й поставки за месяц</p>
По цене первых (по времени) покупок (метод ФИФО)	<p>При списании стоимости материалов на производство по методу <b>ФИФО</b> материалы списываются на производство продукции <b>в той же последовательности, в какой они поступали на склад</b> (кладовую) предприятия, с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материалов, находящихся на складе (кладовой) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости продукции учитывается стоимость ранних по времени закупок</p>
По себестоимости (цене) приобретения каждой единицы	<p>Сущность данного метода заключается в следующем: <b>списываются</b> на производство продукции <b>материалы в той оценке, в которой они поступили</b> на склад (кладовую) предприятия, т. е. по себестоимости каждой единицы таких материалов</p>

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии, т. е. по себестоимости каждой единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых или последних по времени приобретения.

#### **8.2.8. Как отразить на счетах бухгалтерского учета списание израсходованных материалов?**

Списание материалов, израсходованных при производстве продукции (работ, услуг), а также для управленческих нужд предприятия, отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

- Д 20 «Основное производство»,
- Д 23 «Вспомогательные производства»,
- Д 25 «Общепроизводственные расходы»,
- Д 26 «Общехозяйственные расходы»,
- К 10 «Материалы».

#### **8.2.9. Как отражается в бухгалтерском учете выявленная недостача материалов при их поступлении (приемке) на предприятие?**

На основании акта делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

- Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»,
- К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При поступлении материалов в возмещение предъявленной претензии делаются бухгалтерские записи на счетах:

- Д 10 «Материалы»,
- Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»,

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям».**

На субсчете **76-2 «Расчеты по претензиям»** отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

### **8.3. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ**

#### **8.3.1. Каков порядок проведения инвентаризации материально-производственных запасов?**

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятие проводит инвентаризацию материальных ценностей **не реже одного раза в год** и не ранее 1 октября.

**Инвентаризация проводится комиссией**, назначаемой приказом руководителя предприятия, в присутствии материально-ответственного лица, от которого получена расписка в том, что все ценности им оприходованы, а документы сданы в бухгалтерию.

**Склады предприятия на период инвентаризации опечатываются.** Материальные ценности, поступившие на склад и выдаваемые со склада в период инвентаризации, подлежат регистрации в специальной ведомости под рубрикой «Получено (выдано) со склада в период инвентаризации».

Инвентаризация проводится путем взвешивания, замера, обмера и подсчета материальных ценностей по каждому месту хранения. **Выявленные при инвентаризации ценности заносят в инвентаризационную опись**, по данным которой затем **составляют сличительную ведомость**. Товарно-материальные ценности заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

### 8.3.2. Как отразить в бухгалтерском учете результаты инвентаризации материально-производственных запасов?

В результате инвентаризации могут быть выявлены:

- ♦ **соответствие** фактического наличия материальных ценностей данным учета;
- ♦ **излишки** ценностей, которые подлежат оприходованию и включению в состав дохода предприятия;
- ♦ **недостача** материальных ценностей;
- ♦ **пересортица**.

На сумму **излишков** делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 10 «Материалы»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».**

Недостача материальных ценностей списывается бухгалтерскими записями:

**Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,**

**К 10 «Материалы».**

При этом по ценностям, которые числятся в недостатке и на которые установлены нормы естественной убыли, рассчитывается недостача в пределах норм естественной убыли.

*В случае недостачи, порчи или хищений материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) и до момента оплаты сумма указанного в первичных документах (при их приобретении) налога на добавленную стоимость и не подлежащего в соответствии с налоговым законодательством зачету списывается следующими бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:*

**Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,**

**К 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам».**

В случае обнаружения недостачи, порчи или хищения материальных ресурсов до момента отпуска их в производство,



после их оплаты суммы налога на добавленную стоимость, не подлежащие в соответствии с налоговым законодательством зачету, но ранее уже возмещенные бюджету, восстанавливаются по кредиту счета **68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на добавленную стоимость»**. При этом делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на добавленную стоимость»**.

Недостача в пределах норм естественной убыли подлежит списанию на затраты производства, а сверх норм — на материально-ответственное лицо.

Для учета расчетов с материально-ответственными лицами используется счет **73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»**.

Недостача по вине материально-ответственного лица списывается со счета **94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**, при этом делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»**

**К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**.

Возмещение недостачи материально-ответственным лицом осуществляется по рыночным ценам, при этом разница между стоимостью ценностей по рыночным ценам и фактической себестоимостью до момента возмещения учитывается на счете **98 «Доходы будущих периодов»** субсчет **98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»**. При возмещении недостачи виновным лицом разница между стоимостью ценностей по рыночным ценам и фактической себестоимостью списывается на увеличение прибыли предприятия:

**Д 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-1 «Прочие доходы».**

*В случаях, когда во взыскании недостачи отказано судом, недостача по вине материально-ответственного лица списывается на убытки предприятия бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:*

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»,**

**К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».**

## **8.4. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ И ПРОЧЕГО ВЫБИТИЯ МАТЕРИАЛОВ**

### **8.4.1. В каких случаях может происходить выбытие материальных ценностей?**

Выбытие материалов может происходить в связи:

- ♦ с продажей;
- ♦ со вкладом в уставный капитал или совместную деятельность;
- ♦ с безвозмездной передачей (или по договору дарения);
- ♦ со списанием при стихийных бедствиях и при иных чрезвычайных ситуациях.

### **8.4.2. На каких синтетических счетах отражают выбытие материальных ценностей?**

Реализацию материальных ценностей отражают в бухгалтерском учете следующим образом:

- ♦ себестоимость реализованных материальных ценностей, согласно накладным на отпуск материалов на сторону (форма № М-15), отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-2 «Прочие расходы»,**

**К 10 «Материалы»;**

- ♦ стоимость реализованных материальных ценностей по цене реализации, согласно счетам, предъявленным покупателю, включая НДС, отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»;**

- ♦ сумма НДС в цене реализации материальных ценностей, подлежащая уплате в бюджет, отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по НДС»;**

- ♦ прибыль от реализации материалов (в составе сальдо прочих доходов и расходов) отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,**

**К 99 «Прибыли и убытки»;**

- ♦ убытки от реализации материалов (в составе сальдо прочих доходов и расходов) отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 99 «Прибыли и убытки»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».**

## **9. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ**

### **9.1. УЧЕТ ЧИСЛЕННОСТИ ПЕРСОНАЛА И ОТРАБОТАННОГО ИМ ВРЕМЕНИ**

#### **9.1.1. Что такое трудовые отношения и чем они регулируются?**

Трудовые отношения всех работников и работодателей регулируются Трудовым кодексом Российской Федерации (ТК РФ), введенным в действие с 01.02.2002 г. Федеральным законом от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ «Трудовой кодекс Российской Федерации».

Трудовой кодекс заменил действовавший в течение тридцати лет основной акт российского трудового законодательства — Кодекс законов о труде РФ. ТК РФ регулирует отношения по организации труда, трудоустройству, профессиональной подготовке, переподготовке и повышению квалификации, социальному партнерству, материальной ответственности работодателей и работников, надзору и контролю за соблюдением трудового законодательства, а также разрешению трудовых споров.

Трудовые отношения — отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора, заключаемого ими в соответствии с Трудовым кодексом.

#### **9.1.2. Назовите первичные документы, используемые для учета численности и отработанного времени**

Постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 05.01.2004 г. № 1 утверждены унифицированные фор-

мы первичной документации по учету труда и его оплаты и указания по их применению и заполнению.

Прием на работу оформляется двумя приказами (распоряжениями) руководителя предприятия по формам Т-1 и Т-1а. Приказы (распоряжения) подписываются руководителем предприятия или уполномоченным на это лицом. Формы Т-1 и Т-1а служат основанием для внесения записи о приеме на работу в трудовую книжку, заполнения личной карточки (форма Т-2) и открытия лицевого счета работника (форма Т-54 или Т-54а).

Трудовой договор вступает в силу со дня его подписания работником и работодателем, если иное не установлено федеральными законами, иными нормативными правовыми актами или трудовым договором, либо со дня фактического допущения работника к работе с ведома или по поручению работодателя или его представителя. Работник обязан приступить к исполнению трудовых обязанностей со дня, определенного трудовым договором. Если в трудовом договоре не оговорен день начала работы, то работник должен приступить к работе на следующий рабочий день после вступления договора в силу. Если работник не приступил к работе в установленный срок без уважительных причин в течение недели, то трудовой договор аннулируется (ст. 61 ТК РФ). Трудовой договор заключается в письменной форме, составляется в двух экземплярах, каждый из которых подписывается сторонами. Один экземпляр трудового договора передается работнику, другой хранится у работодателя. Трудовой договор, не оформленный надлежащим образом, считается заключенным, если работник приступил к работе с ведома или по поручению работодателя или его представителя. При фактическом допущении работника к работе работодатель обязан оформить с ним трудовой договор в письменной форме не позднее трех дней со дня фактического допущения работника к работе (ст. 67 ТК РФ). Приказ (распоряжение) издается на основании письменного трудового договора.

**Трудовой договор** — это соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции; обеспечить условия труда, предусмотренные

Трудовым кодексом, законами и иными нормативными правовыми актами, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права; своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию, соблюдать действующие в организации правила внутреннего трудового распорядка. Сторонами трудового договора являются работодатель и работник (ст. 56 ТК РФ).

Согласно ст. 66 ТК РФ, основным документом о трудовой деятельности и трудовом стаже работника является **трудо-вая книжка** установленного образца. Работодатель (за исключением работодателей — физических лиц) обязан вести трудовые книжки на каждого работника, проработавшего в организации свыше пяти дней, в случае если работа в этой организации является для работника основной. В трудовую книжку вносятся сведения о работнике, выполняемой им работе, переводах на другую постоянную работу и об увольнении работника, а также основания прекращения трудового договора и сведения о награждениях за успехи в работе. Сведения о взысканиях в трудовую книжку не вносятся, за исключением случаев, когда дисциплинарным взысканием является увольнение. По желанию работника сведения о работе по совместительству вносятся в трудовую книжку по месту основной работы на основании документа, подтверждающего работу по совместительству.

Учет численности на предприятиях ведется в отделе кадров на **личных карточках работника (форма № Т-2)** по подразделениям и категориям работающих на основании приказа (распоряжения) руководителя предприятия о приеме на работу. Одновременно работнику присваивается **табельный номер**. На предприятиях, где численность работающих невелика, **учет численности организуется** лицом, специально назначаемым руководителем. **Личная карточка** заполняется в одном экземпляре на основании соответствующих документов: паспорта, военного билета, трудовой книжки (для совместителей — копии трудовой книжки, заверенной нотариусом), диплома об окончании образовательного учреждения, страхового свидетельства

государственного пенсионного страхования, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и др.

Постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 05.01.2004 г. № 1 утверждены унифицированные формы первичной документации по учету труда и его оплаты и указания по их применению и заполнению.

В бухгалтерии предприятия на основании личной карточки открывается **лицевой счет работника (формы № Т-54 и Т-54а)**. На малых и средних предприятиях заполнение этого первичного документа не является обязательным.

Отработанное время отражается в **табеле учета рабочего времени (форма № Т-13)**, при этом в разрезе каждого работающего указывается:

- ◆ время работы — урочное, сверхурочное;
- ◆ время работы в ночные часы (с 22 часов до 6 часов утра);
- ◆ время работы в выходные и праздничные дни;
- ◆ неотработанное время в связи с нахождением работника в очередном или учебном отпуске, в связи с выполнением государственных обязанностей;
- ◆ отсутствие с разрешения администрации, по болезни, прогулы и др.

Табель учета использования рабочего времени сдается в бухгалтерию для расчета заработной платы работника.

### **9.1.3. Какие существуют формы и системы оплаты труда?**

В соответствии с действующим законодательством **предприятие самостоятельно устанавливает формы и системы оплаты труда**, включая натуральную форму, которые являются наиболее целесообразными в конкретных условиях работы. Вид, система оплаты труда, размеры тарифных ставок, окладов, система премирования фиксируются в коллективном договоре и других актах, издаваемых на предприятии (ст. 135 ТК РФ).

**Предприятие должно обеспечивать гарантированный законом минимальный размер оплаты труда**, условия труда и меры социальной защиты работников независимо от видов собственности и организационно-правовых форм предприятия и не мо-

жет быть ниже размера прожиточного минимума трудоспособного человека. В размер минимальной оплаты труда не включаются доплаты и надбавки, премии и другие поощрительные выплаты, а также выплаты за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, за работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, иные компенсационные и социальные выплаты. Порядок расчета прожиточного минимума и его величина устанавливаются федеральным законом (ст. 133 ТК РФ).

Заработная плата каждого работника складывается:

- ♦ из оплаты фактически проработанного времени;
- ♦ из оплаты неотработанного времени;
- ♦ из поощрительных выплат.

#### **9.1.4. Как осуществляется расчет отдельных видов оплат?**

При **повременной форме оплаты труда** заработная плата повременщика определяется как произведение отработанного времени на тарифную ставку. **Тарифная ставка** представляет собой выраженный в денежной форме абсолютный размер оплаты труда различных категорий работников в единицу времени. В соответствии с порядком, установленным действующим законодательством, расчет размеров определенных выплат производится на основе часовых тарифных ставок, например:

- ♦ оплата часов ночной работы (ст. 154 ТК РФ);
- ♦ оплата часов сверхурочной работы (ст. 152 ТК РФ);
- ♦ оплата работы в праздничные дни (ст. 153 ТК РФ).

При **сдельной оплате труда** заработная плата рассчитывается как произведение объема выполненной работы и сдельных расценок.

Заработная плата работника на **твердом окладе** определяется как произведение числа отработанных дней на величину дневного заработка.

#### **9.1.5. Как производится расчет доплат и надбавок к оплате труда работников?**

**Доплата за работу в сверхурочное время** производится исходя из следующего расчета:



- ◆ за первые два часа работы производится доплата в размере 50% тарифной ставки повременщика;
- ◆ за следующие часы — полная ставка.

Сверхурочная работа ограничена 4 часами работы в день.

**Размер доплат за ночные часы работы** определяется самим предприятием, но не ниже установленного законодательством уровня (ст. 154 ТК РФ). При работе в ночное время установленная продолжительность работы (смены) сокращается на один час.

Время работы в **выходные и праздничные дни** оплачивается в двойном размере.

**Простои и брак не по вине работника** оплачиваются в размере не менее 2/3 тарифной ставки повременщика. При длительном простое работника переводят на другую работу и оплата его труда производится исходя из среднего заработка прежней работы при условии выполнения норм на новой работе.

Системы премирования вводятся на предприятии для усиления материальной заинтересованности работников в выполнении договорных обязательств, повышения качества работы и производительности труда.

#### **9.1.6. Какие виды неотработанного времени подлежат оплате?**

Неотработанное время **оплачивается исходя из среднего заработка. Особенности порядка расчета среднего заработка определены** Положением «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы», **утвержденным Постановлением Правительства РФ** от 11.04.2003 г. № 213.

К оплате неотработанного времени относятся:

- ◆ оплата ежегодных отпусков: основного и дополнительных;
- ◆ оплата учебных отпусков;
- ◆ выплата компенсации за отпуск при увольнении;
- ◆ выплата выходного пособия при увольнении, а также выплаты в размере среднего заработка в период трудоустройства;
- ◆ оплата простоев не по вине работника;
- ◆ оплата времени вынужденного прогула;

- ♦ оплата льготных часов кормящих матерей, учащихся;
- ♦ оплата дополнительных выходных дней, предоставленных для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства.

### **9.1.7. Какой порядок исчисления среднего заработка существует в настоящее время?**

Особенности порядка расчета среднего заработка определены **Положением «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы»**, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922.

Согласно порядку исчисления средней заработной платы, действующему с 06.01.2008 г.:

- ♦ Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат.
- ♦ Для расчета среднего заработка не учитываются выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и др.).
- ♦ При любом режиме работы расчет средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется заработная плата.
- ♦ Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев.
- ♦ Особенности порядка исчисления средней заработной платы, установленного ст. 139 ТК РФ, определяются Правительством Российской Федерации с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

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

- а) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- б) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- в) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- г) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- д) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- е) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае если работник за расчетный период не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период времени, равный расчетному.

В случае если работник за расчетный период и до расчетного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

В случае если работник за расчетный период, до расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней в органи-

зации, средний заработок определяется исходя из тарифной ставки установленного ему разряда, должностного оклада, денежного вознаграждения.

Во всех случаях, кроме применения суммированного учета рабочего времени, для определения среднего заработка используется средний дневной заработок.

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (рабочих, календарных) в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок, кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска, исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество фактически отработанных в этот период дней.

#### **9.1.8. Как правильно оформить отпуск работникам?**

**Всем лицам, работающим по трудовому договору** на предприятиях любых форм собственности, независимо от степени занятости, занимаемой должности, выполняемой работы, срока трудового договора и формы оплаты труда **предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка** (ст. 114 ТК РФ).

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней. Ежегодный основной оплачиваемый отпуск продолжительностью более 28 календарных дней (удлиненный основной отпуск) предоставляется работникам в соответствии с Трудовым кодексом и иными федеральными законами (ст. 115 ТК РФ).

Согласно ст. 116 ТК РФ, работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, работникам, имеющим особый характер работы, работникам с ненормированным рабочим днем, работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях, предусмотренных федеральными законами, предоставляются ежегодные дополнительные оплачиваемые отпуска. Организации с учетом своих производ-

ственных и финансовых возможностей могут самостоятельно устанавливать дополнительные отпуска для работников, если иное не предусмотрено федеральными законами. Порядок и условия предоставления этих отпусков определяются коллективными договорами или локальными нормативными актами.

Предоставление отпуска оформляется двумя приказами (распоряжениями) (формы Т-6 и Т-6а), которые составляются работником кадровой службы или уполномоченным лицом и подписываются руководителем предприятия или уполномоченным им лицом. На основании указанных приказов (распоряжений) оформляется записка-расчет (типовая форма Т-60), в которой производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск (подписывается работником кадровой службы и бухгалтером), и делаются соответствующие записи в личной карточке (форма Т-2), лицевом счете (форма Т-54 или Т-54а).

Очередность предоставления оплачиваемых отпусков определяется ежегодно в соответствии с графиком отпусков, утверждаемым работодателем, с учетом мнения выборного профсоюзного органа данной организации не позднее чем за две недели до наступления календарного года. График отпусков обязателен как для работодателя, так и для работника. О времени начала отпуска работник должен быть извещен не позднее чем за две недели до его начала (ст. 123 ТК РФ). График отпусков (форма Т-7) применяется для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работников всех структурных подразделений предприятия на календарный год по месяцам.

Для оплаты отпусков исчисляется среднедневной заработок.

#### **9.1.9. Каков порядок расчета среднего заработка работника для исчисления отпускных?**

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы фактически начисленной

за расчетный период заработной платы на 12 и на 29,4 (средне-месячное число календарных дней).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в случаях, предусмотренных ТК, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели (ст. 139 ТК).

При определении продолжительности оплачиваемых отпусков нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период отпуска, в число календарных дней не включаются.

Премии и другие выплаты стимулирующего характера, предусмотренные системами оплаты труда, положениями о премировании, включаются при подсчете среднего заработка по времени начисления:

- ◆ ежемесячные премии и вознаграждения — фактически начисленные в расчетном периоде, но не более одной выплаты за каждый показатель за каждый месяц расчетного периода;
- ◆ за периоды работы, превышающий один месяц — фактически начисленные в расчетном периоде за каждый показатель, если продолжительность периода, за который они начислены, не превышает продолжительность расчетного периода, и в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода, если продолжительность периода, за который они начислены, превышает расчетный;
- ◆ вознаграждение по итогам работы за год и единовременные вознаграждения за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по итогам работы за год, начисленные за предшествующий событию календарный год, учитываются при подсчете среднего заработка независимо от времени начисления.

В случаях, когда время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью, премии и вознаграждения учитываются при подсчете среднего заработка пропорционально отработанному времени в расчетном периоде, за исключением премий, начисленных за фактически отработанное время в расчетном периоде.

При повышении тарифных ставок в организации, окладов (должностных окладов), денежного вознаграждения средний заработок работников повышается в следующем порядке:

- ◆ если повышение произошло в расчетный период, — выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные в расчетном периоде за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления тарифной ставки (оклада), установленных в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на тарифные ставки (оклады), установленные в каждом из месяцев расчетного периода;
- ◆ если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, — повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период;
- ◆ если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, — часть среднего заработка повышается с даты повышения тарифной ставки (оклада) до окончания указанного периода.

При повышении среднего заработка учитываются тарифные ставки (оклады) и выплаты, установленные к тарифным ставкам (окладам) в фиксированном размере (проценты, кратность), за исключением выплат, установленных к тарифным ставкам (окладам) в диапазоне значений (проценты, кратность).

При повышении среднего заработка выплаты, учитываемые при определении среднего заработка, установленные в абсолютных размерах, не повышаются.

#### **9.1.10. В каких случаях за работником сохраняется рабочее место и предусматриваются выплаты за фактически не проработанное время?**

Трудовым законодательством предусмотрены сохранение рабочего места (должности) и выплата среднего заработка за фактически не проработанное время для следующих категорий работников:

- ◆ при выполнении работником государственных или общественных обязанностей, если по действующему законодательству эти обязанности могут осуществляться в рабочее время (ст. 171 ТК РФ);
- ◆ при направлении работника для повышения квалификации с отрывом от производства (ст. 187 ТК РФ);
- ◆ при нахождении работника, обязанного проходить медицинское обследование, в медицинском учреждении на обследовании (ст. 185 ТК РФ);
- ◆ при направлении работников в служебные командировки (за время командировки) или при переводе их на работу в другую местность (за дни сбора в дорогу и устройства на новом месте жительства, но не более шести дней; за время нахождения в пути) (ст. 167 ТК РФ);
- ◆ при оплате вынужденного прогула.

Кроме того, сохранение среднего заработка за фактически не проработанное время предусмотрено для следующих категорий работников:

- ◆ для доноров — за день обследования, день сдачи крови и день отдыха, предоставляемый непосредственно после каждого дня сдачи крови (ст. 186 ТК РФ);
- ◆ для женщин, имеющих детей в возрасте до полутора лет, — за дополнительные перерывы для кормления ребенка (ст. 258 ТК РФ);
- ◆ для беременных женщин — за время прохождения обязательного диспансерного обследования в медицинских учреждениях (ст. 254 ТК РФ).

#### **9.1.11. Какие регистры бухгалтерского учета предназначены для расчета и выплаты заработной платы работникам?**

Для расчета и выплаты заработной платы всем категориям работников может использоваться **расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49)**. Ведомость составляется в бухгалтерии в одном экземпляре. Начисление заработной платы производится на основании данных первичных документов по



учету выработки, фактически отработанного времени, листов на доплату и других документов.

На выданную сумму заработной платы (формы № Т-49 и Т-53) составляется расходный кассовый ордер (типовая форма № КО-2), номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

### **9.1.12. Какими документами оформляется увольнение работника?**

Увольнение работников оформляется двумя приказами (распоряжениями) руководителя предприятия: по форме Т-8 — «Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником» и по форме Т-8а — «Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работниками» (вместо одной формы Т-8, применяемой ранее). Приказы (распоряжения) подписываются руководителем предприятия или уполномоченным на это лицом и согласовываются с профсоюзным органом предприятия (если таковой имеется). В новых формах не требуется подписи руководителя структурного подразделения, из которого увольняется работник.

Формы № Т-8 и Т-8а служат основанием для внесения записи об увольнении в трудовую книжку, личную карточку, лицевой счет работника. Производится расчет с работником по форме № 61-Т — «Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником».

### **9.1.13. Какой документ служит основанием для оформления и учета поощрения работника?**

Для приказа (распоряжения) о поощрении работника установлены типовые формы № Т-11 и Т-11а (для оформления и учета поощрений за успехи в работе). Эти формы составляются на основании представления руководителя структурного подразделения, в котором работает работник. Подписываются руководителем предприятия или уполномоченным лицом. На основании этих форм вносится запись в трудовую книжку работника, в том числе при поощрении неденежными средствами.

### 9.1.14. Как произвести расчет выплаты пособия по временной нетрудоспособности?

**Пособие по временной нетрудоспособности** назначается, если обращение за ним последовало не позднее 6 месяцев со дня восстановления трудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности рассчитывается на основании **листка нетрудоспособности** лечебного (медицинского) учреждения.

С 1 января 2007 г. **размер пособия** в каждом конкретном случае **зависит от причины** наступления временной нетрудоспособности и **продолжительности страхового стажа** работника. В страховой стаж включаются периоды работы по трудовому договору, государственной гражданской или муниципальной службы, а также периоды иной деятельности, в течение которой гражданин подлежал обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

#### **Размер пособия зависит от страхового стажа**

<b>Страховой стаж</b>	<b>Размер пособия, %</b>
До 5 лет	60
От 5 до 8 лет	80
8 лет и более	100

Общая сумма денежного пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам определяется умножением дневного пособия на количество календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности.

В размере 100% независимо от непрерывного стажа работы пособие выплачивается работнику:

- ♦ при наличии трех детей и более в возрасте до 16 (учащихся — до 18) лет;
- ♦ при трудовом увечье или профессиональном заболевании;
- ♦ работникам, заболевшим и перенесшим лучевую болезнь в результате аварии на Чернобыльской АЭС.

Размер пособия по беременности и родам составляет 100% среднего заработка и не зависит от продолжительности непрерывного трудового стажа.

Общая сумма денежного пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам определяется умножением дневного (часового) пособия (с учетом его ограничения) на количество рабочих дней (часов) по графику работы, пропущенных работником вследствие нетрудоспособности.

Исчисление среднего заработка для расчета пособий осуществляется в порядке, установленном:

- ◆ ст. 139 ТК РФ;
- ◆ Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства РФ 24.12.2007 г. № 922;
- ◆ Положением об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию, утвержденным Постановлением Правительства РФ 15.06.2007 г. № 375;
- ◆ Федеральным Законом № 255-ФЗ от 29.12.2006 г. «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию»;
- ◆ Постановлением Правительства РФ от 30.12.2006 г. № 870 «Об исчислении среднего заработка (дохода) при назначении ежемесячного пособия по уходу за ребенком лицам, подлежащим обязательному страхованию»;
- ◆ Разъяснением о порядке назначения и выплаты ежемесячного пособия по уходу за ребенком, утвержденным совместным приказом Минздравсоцразвития России от 13.04.2007 г. № 270/106.

Среднее дневное пособие определяется исходя из среднедневного заработка в зависимости от размера назначенного пособия с учетом его ограничений. Среднедневной заработок работника рассчитывается путем деления суммы заработка на общее число календарных дней за 12 месяцев, предшествующих месяцу, в котором наступила нетрудоспособность (отпуск по беременности и родам).

При исчислении пособия по временной нетрудоспособности в сумму заработка включают все предусмотренные си-

стемой оплаты труда выплаты, которые в соответствии с действующим законодательством учитываются при определении налоговой базы по единому социальному налогу.

С 1 января 2007 г. пособия по временной нетрудоспособности и по беременности и родам могут выплачиваться работодателями, как по основному месту работы, так и по совместительству на основании предъявленного листка нетрудоспособности.

Расчетным периодом при исчислении среднего заработка для расчета пособий являются последние 12 календарных месяцев, предшествовавших месяцу наступления нетрудоспособности или отпуска по беременности и родам.

При определении периода фактической работы из последних 12 календарных месяцев перед наступлением нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам исключаются периоды, в течение которых:

- ♦ работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- ♦ работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- ♦ работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- ♦ работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- ♦ работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- ♦ работнику предоставлялись дни отдыха (отгулов) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством РФ.

В письме от 01.06.2007 г. № 02-13/07-4827 ФСС России разъяснил порядок расчета средней заработной платы для целей ис-

числения пособия по временной нетрудоспособности. В состав фактического заработка не включают:

- ◆ суммы, начисленные за периоды, когда за сотрудником сохранялся средний заработок (ежемесячный отпуск, служебная командировка, отпуск по уходу за ребенком);
- ◆ материальную помощь;
- ◆ дотации на питание и проезд работника;
- ◆ суточные при командировках;
- ◆ компенсации за неиспользованные путевки на санаторно-курортное лечение;
- ◆ другие социальные выплаты (в частности, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам).

Пособие по временной нетрудоспособности при помесечной оплате труда рассчитывается по формуле:

$$W_{\text{пособие}} = \frac{W_{\text{оклад}} + W_{\text{доплаты}} + W_{\text{прем}}}{K} \times k \times R,$$

$W_{\text{пособие}}$  — пособие по временной нетрудоспособности;

$W_{\text{оклад}}$  — оклад;

$W_{\text{доплаты}}$  — доплаты и надбавки, облагаемые единым социальным налогом;

$W_{\text{прем}}$  — премии и вознаграждения, начисленные за расчетный период;

$K$  — число фактически отработанных рабочих дней (по графику) в расчетном периоде;

$k$  — число рабочих дней, пропущенных работником вследствие нетрудоспособности;

$R$  — процент, определяемый продолжительностью непрерывного трудового стажа (60, 80 или 100%).

**Пособие** по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) **за первые два дня** временной нетрудоспособности **выплачивается за счет средств работодателя**, а **с третьего дня нетрудоспособности — за счет средств Фонда социального страхования**.

Пособие выплачивается с первого дня нетрудоспособности за счет средств Фонда социального страхования РФ в случае временной нетрудоспособности в связи:

- ♦ с необходимостью осуществления ухода за больным членом семьи;
- ♦ при карантине застрахованного лица, карантине ребенка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного недееспособным;
- ♦ при протезировании;
- ♦ при долечивании в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории РФ, непосредственно после стационарного лечения;
- ♦ при несчастных случаях на производстве или профессиональных заболеваниях;
- ♦ а также при выплате пособия по беременности и родам.

При определении среднего заработка **размер премий и вознаграждений**, фактически начисленных за расчетный период, определяют в следующем порядке:

- ♦ **ежемесячные премии и вознаграждения** — не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;
- ♦ **премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц**, — не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;
- ♦ **вознаграждения по итогам работы за год**, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы) и т. п., начисленные за предыдущий год, — в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода.

В случае если время, приходящееся на расчетный период отработано не полностью, премии и вознаграждения при определении среднего заработка **учитываются пропорционально** времени, отработанному в расчетном периоде (за исключением ежемесячных премий и премий, размер которых зависит от количества отработанного времени).

Согласно Федеральному Закону от 21.07.2007 г. № 183-ФЗ «О бюджете Фонда социального страхования Российской Федерации на 2008 год и на плановый период 2009 и 2010 годов»:

- ◆ пособие по временной нетрудоспособности (за исключением пособия по нетрудоспособности в связи с несчастными случаями на производства и профзаболеваниями) не может превышать 17 250 руб. за полный календарный месяц;
- ◆ максимальный ежемесячный размер страховой выплаты в связи с несчастными случаями на производства и профзаболеваниями не может превышать 38 500 руб.;
- ◆ сумма, из которой исчисляется размер единовременной страховой выплаты в связи с несчастными случаями на производства и профзаболеваниями — 50 200 руб.;
- ◆ пособие по беременности и родам не может превышать 23 400 руб. за полный календарный месяц.

#### **9.1.15. Какие бывают пособия работникам и когда их выплачивают?**

**Пособие по временной нетрудоспособности** вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) **за первые два дня временной нетрудоспособности выплачивается за счет средств работодателя**, а с третьего дня нетрудоспособности — за счет средств Фонда социального страхования. В случае временной нетрудоспособности в связи:

- ◆ с уходом за больным членом семьи или ребенком в возрасте до 15 лет;
- ◆ при карантине;
- ◆ при протезировании;
- ◆ при искусственном прерывании беременности;
- ◆ при несчастных случаях на производстве или профессиональных заболеваниях,
- ◆ а также при выплате пособия по беременности и родам пособие выплачивается с первого дня нетрудоспособности за счет средств Фонда социального страхования РФ.

**Пособие не выплачивается, если нетрудоспособность наступила:**

- ♦ в результате алкогольного опьянения;
- ♦ в результате умышленно причиненного ущерба здоровью;
- ♦ вследствие травм, полученных при совершении преступлений.

За счет средств фонда социального страхования производятся выплаты:

- ♦ пособий по беременности и родам (с 1 сентября 2007 г. сумма, не превышающая за месяц 23 400 руб.);
- ♦ единовременных пособий при рождении ребенка (с 1 января 2006 г. — 8000 руб.);
- ♦ ежемесячных пособий на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет (с 1 января 2007 г. — 40% среднего заработка, но не менее 1500 руб. при уходе за первым ребенком, не менее 3000 руб. при уходе за вторым ребенком и последующими детьми. Максимальный размер пособия не может превышать 6000 руб. за полный календарный месяц).

## **9.2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

### **9.2.1. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет расчетов с персоналом предприятия по оплате труда?**

Учет расчетов с персоналом предприятия по оплате труда ведется на пассивном балансовом счете **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**.

**По кредиту** данного счета отражаются суммы, причитающиеся персоналу за отработанное и неотработанное время, подлежащее оплате в соответствии с действующим законодательством, **по дебету** — суммы выплаченной заработной платы, депонированной заработной платы и удержания.

### **9.2.2. Как отразить на счетах бухгалтерского учета суммы начисленных пособий и произвести их выплату?**

На сумму начисленных пособий делаются записи на счетах бухгалтерского учета:



*на сумму пособий за первые два дня нетрудоспособности, оплачиваемых за счет средств работодателя:*

**Д счетов учета затрат (20, 26, 44 и др.),**

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

*на сумму пособий с третьего дня нетрудоспособности, оплачиваемых за счет средств Фонда социального страхования:*

**Д 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»,**

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».**

На сумму выплаченных пособий делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**

**К 50 «Касса».**

**Разница между суммами, начисленными в фонд социального страхования и использованными на предприятии на выплату вышеуказанных пособий, перечисляется в фонд социального страхования Российской Федерации** платежным поручением одновременно с истребованием средств на оплату труда. Без предоставления указанных платежных поручений средства на выплату заработной платы не выдаются. При этом делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»,**

**К 51 «Расчетные счета».**

### **9.2.3. Какие удержания и вычеты находят отражение по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?**

По дебету счета **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»** отражаются следующие удержания и вычеты:

- ◆ налога на доходы физических лиц;
- ◆ задолженности по ранее выданным авансам, а также сумм, излишне выплаченных в результате неверно произведенных расчетов;

- ♦ сумм в возмещение материального ущерба, причиненного работником предприятию;
- ♦ сумм, выплаченных за неотработанные дни использованного отпуска (при увольнении);
- ♦ удержания по исполнительным листам;
- ♦ удержания за товары, проданные в кредит;
- ♦ удержания за допущенный брак.

Если работник увольняется до окончания рабочего года, в счет которого он уже использовал отпуск полностью, по распоряжению администрации с него производится **удержание за неотработанные дни отпуска**. Для этого необходим приказ руководителя предприятия, согласия работника не требуется.

Существуют **удержания по инициативе администрации**, к ним относят удержания:

- ♦ за причиненный предприятию материальный ущерб;
- ♦ своевременно не возвращенных сумм, полученных под отчет;
- ♦ за допущенный брак и др.

#### **9.2.4. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц?**

В соответствии со ст. 207 Налогового кодекса РФ **плательщиками налога** на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

**К физическим лицам — налоговым резидентам РФ, согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ, относятся физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году.**

Плательщиками налога на доходы являются любые физические лица начиная с момента рождения в течение всей последующей жизни при наличии у них объекта налогообложения.

Согласно ст. 44 Налогового кодекса РФ, обязанность по уплате налога возлагается на налогоплательщика с момента

возникновения установленных законодательством обстоятельств. Прекращается данная обязанность в отношении физических лиц:

- ◆ с уплатой налога;
- ◆ с возникновением обстоятельств, предусмотренных законодательством (например, при списании недоимки);
- ◆ со смертью налогоплательщика или признанием его умершим (в порядке, предусмотренном гражданским законодательством).

### 9.2.5. Что признается доходом физического лица?

**Доходом** признается такая экономическая выгода, которая указана в гл. 23 Налогового кодекса РФ: доходы в денежной и натуральной формах, а также в виде материальной выгоды.

В совокупный (валовой) доход физических лиц включаются:

- ◆ **доходы в денежной форме** по заключенным трудовым и гражданско-правовым договорам; выплаты в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ Российской Федерации, действующему на дату получения дохода;
- ◆ **доходы в натуральной форме**, которые учитываются в составе совокупного дохода по рыночной стоимости этих товаров (работ, услуг) на дату получения дохода, в порядке, предусмотренном ст. 40 Налогового кодекса РФ;
- ◆ **доходы в виде материальной выгоды:**
  - суммы экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными средствами;
  - выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) у взаимозависимых лиц;
  - выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Данный перечень является исчерпывающим, никакие иные операции не могут быть рассмотрены в качестве материальной выгоды.

### **9.2.6. В каких случаях возникает доход в натуральной форме?**

**Доход в натуральной форме** возникает в случае передачи налогоплательщику вместо денежных средств (как в валюте РФ, так и в иностранной валюте) иного имущества, в случае выполнения для него определенных работ, оказания услуг.

Особенности определения налоговой базы при получении дохода в натуральной форме установлены в ст. 211 Налогового кодекса РФ. При этом данная статья не устанавливает какого-либо исчерпывающего перечня этих видов доходов.

В качестве примера установлено, что **к доходам, полученным в натуральной форме, относятся** следующие виды доходов:

- ◆ полная или частичная оплата за налогоплательщика организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;
- ◆ получение налогоплательщиком товаров, выполненных в интересах налогоплательщика работ, оказанных в интересах налогоплательщика услуг на безвозмездной основе.

### **9.2.7. Существуют ли доходы физических лиц, не подлежащие налогообложению?**

Статья 217 Налогового кодекса РФ устанавливает **перечень доходов, которые не подлежат налогообложению** (освобождаются от налогообложения). Данный перечень является единым и подлежит применению на всей территории РФ. Указанные в данной статье доходы не являются льготами, а рассматриваются в качестве средств, которые не формируют налоговую базу. При получении таких доходов объекта налогообложения не возникает.

### **9.2.8. Какова действующая ставка налога на доходы физических лиц?**

Ставки налога на доходы физических лиц:

Ставка	Доходы, в отношении которых действует данная ставка
13%	Доходы налоговых резидентов РФ
35%	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ стоимость выигрышей и призов, полученных в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, превышающая 4000 руб.;</li> <li>◆ процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;</li> <li>◆ материальная выгода при получении заемных средств — суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств (в части превышения суммы, процентов, рассчитанной исходя из 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора, если сумма заемных средств выражена в рублях и в части превышения суммы, процентов, рассчитанной исходя из 9% годовых над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора, если сумма заемных средств выражена в иностранной валюте)</li> </ul>
30%	Доходы физических лиц — налоговых нерезидентов, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций
15%	Доходы физических лиц — налоговых нерезидентов, получаемые в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций
9%	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ доходы в виде дивидендов, полученные налоговыми резидентами РФ</li> <li>◆ доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г.</li> </ul>

*Для доходов, подлежащих налогообложению, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение этих доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов согласно п. 3 ст. 210 Налогового кодекса РФ.*

#### **9.2.9. Какие бывают налоговые вычеты?**

В соответствии со ст. 218–221 Налогового кодекса РФ предусмотрены **четыре вида налоговых вычетов**:

- ◆ стандартные;
- ◆ социальные;
- ◆ имущественные;
- ◆ профессиональные.

**Стандартные налоговые вычеты** предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков путем ежемесячного уменьшения налоговой базы (например, вычет на содержание детей). Данные вычеты предоставляются по заявлению налогоплательщика работодателем или налоговым органом.

**Предоставление социальных налоговых вычетов** предусмотрено ст. 219 Налогового кодекса РФ. Данная статья устанавливает четыре вида вычетов:

- ◆ затраты на благотворительность (благотворительные вычеты);
- ◆ затраты на обучение (образовательные вычеты);
- ◆ затраты на лечение (медицинские вычеты);
- ◆ суммы пенсионных и страховых взносов (пенсионные вычеты).

Применение данных вычетов ограничено установленными размерами. Для социальных вычетов на образование, лечение, негосударственное пенсионное обеспечение и добровольное пенсионное страхование установлен общий предельный размер. В совокупности сумма указанных вычетов, за исключением расходов на обучение детей и расходов на дорогостоящее лечение, не должна превышать 100 000 руб. в налоговом периоде. При этом необходимо иметь в виду, что величина ограничения, установленная Налоговым кодексом, может быть изменена законодательными органами субъектов РФ.

**Имущественные налоговые вычеты** предоставляются при продаже имущества, в том числе квартир, а также при осуществлении затрат на приобретение жилого дома или квартиры. Данные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику работодателем или налоговым органом при подаче налоговой декларации.

**Профессиональные налоговые вычеты** предоставляются предпринимателям, иным аналогичным лицам, авторам произведений науки, литературы, искусства, открытий, изобретений и др. Данные вычеты применяются непосредственно при исчислении налоговой базы.

#### **9.2.10. Кто производит исчисление и уплату налога на доходы физических лиц?**

Имеются различия при исчислении и уплате налога на доходы физических лиц:

- ◆ налоговыми агентами;
- ◆ предпринимателями и лицами, приравненными к ним;
- ◆ физическими лицами.

Применительно к налогу на доходы физических лиц налоговыми агентами являются:

- ◆ российские предприятия;
- ◆ индивидуальные предприниматели;
- ◆ постоянные представительства иностранных организаций в РФ.

#### **9.2.11. Как производят исчисление налога на доходы физических лиц налоговые агенты?**

Исчисление сумм налога осуществляется предприятием (налоговым агентом) исходя из всех подлежащих налогообложению доходов налогоплательщика, источником которых является данное предприятие (налоговый агент), за исключением отдельных доходов, с зачетом ранее удержанных сумм налога.

Предприятие (налоговый агент) не исчисляет и не удерживает налог с доходов, по которым предусмотрен иной порядок уплаты:

- ◆ по доходам, налог с которых уплачивается предпринимателями и приравненными к ним лицами (ст. 227 Налогового кодекса РФ);
- ◆ по доходам, налог с которых уплачивается непосредственно физическими лицами (ст. 228 Налогового кодекса РФ).

Предприятие (налоговый агент) производит исчисление суммы налога без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других предприятий (налоговых агентов), и удержанных другими предприятиями (налоговыми агентами) сумм налога.

Исчисление сумм налога производится предприятием нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, облагаемым по общей налоговой ставке 13%, начисленным налогоплательщику за данный отчетный период.

При этом под начисленными доходами следует понимать только доходы, дата получения которых в соответствии со ст. 223 Налогового кодекса РФ относится к соответствующему периоду.

*Сумма налога применительно к доходам, облагаемым по специальным налоговым ставкам (30, 35%), исчисляется предприятием (налоговым агентом) отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику.*

Предприятие (налоговый агент) обязано перечислять суммы начисленного и удержанного налога:

- ◆ не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода;
- ◆ не позднее дня фактического перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках;
- ◆ для доходов, выплачиваемых в денежной форме, не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода. Данный случай необходимо отличать от первого, когда денежные средства получают (перечисляются) со счета предприятия (налогового агента) в банке. В этом случае доход также



выплачивается в денежной форме, однако при этом денежные средства были получены не из банка, а иным образом (например, наличная денежная выручка);

- ♦ не позднее дня, следующего за днем фактического удержания начисленной суммы налога на доходы, полученные налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Предприятие обязано вести налоговый учет по налогу с доходов физических лиц в налоговом периоде по форме, установленной Министерством по налогам и сборам РФ (МНС РФ) (п. 1 ст. 230 Налогового кодекса РФ).

### **9.2.12. Когда надо подавать налоговую декларацию физическим лицам?**

Порядок предоставления налоговой декларации физическими лицами предусмотрен ст. 229 Налогового кодекса РФ.

**Общий срок сдачи налоговой декларации не позднее 30 апреля** года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В налоговых декларациях физические лица указывают все полученные ими в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей.

### **9.2.13. Какая дата является датой получения дохода?**

Датой получения дохода физическим лицом является:

- ♦ дата фактической выплаты/перечисления на банковский счет налогоплательщика;
- ♦ дата фактической передачи дохода в натуральной форме;
- ♦ дата получения дохода в виде материальной выгоды;
- ♦ в соответствии с п. 2 ст. 223 НК РФ при получении дохода в виде заработной платы датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

#### **9.2.14. Можно ли округлять суммы по налогу на доходы физических лиц?**

Суммы по налогу на доходы физических лиц определяются в полных рублях. При этом сумма менее 50 коп. округляется до полного рубля в сторону уменьшения, а сумма 50 коп. и более округляется до полного рубля в сторону увеличения.

#### **9.2.15. Как отразить на счетах бухгалтерского учета удержание налога на доходы физических лиц?**

На сумму удержанного налога на доходы физических лиц делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на доходы физических лиц».**

На сумму перечисленного в бюджет налога на доходы физических лиц делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на доходы физических лиц»,**

**К 51 «Расчетные счета».**

#### **9.2.16. Что относится к исполнительным документам?**

К исполнительным документам относятся:

- ◆ исполнительные листы, выдаваемые судами;
- ◆ судебные приказы;
- ◆ нотариально удостоверенные соглашения об уплате алиментов;
- ◆ постановления органов (должностных лиц), уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях;
- ◆ удостоверения комиссии по трудовым спорам, выдаваемые на основании ее решений;
- ◆ постановления судебного пристава-исполнителя.

Кроме того, на основании исполнительных документов производятся удержания:

- ◆ сумм, перечисляемых в возмещение вреда, причиненного физическим лицам в результате полной или частичной потери ими трудоспособности, потери кормильца, нанесения имущественного ущерба;
- ◆ сумм, перечисляемых в возмещение имущественного вреда или ущерба, причиненного юридическим лицам;
- ◆ сумм, перечисляемых в возмещение морального ущерба.

Во всех случаях основанием для удержания является исполнительный лист суда, в котором оговариваются их размеры (суммы) и реквизиты получателей.

#### **9.2.17. В каком порядке производят удержания из оплаты труда по исполнительным листам?**

**Все исполнительные документы имеют для руководства предприятия обязательный характер.** При поступлении в организацию они должны быть зарегистрированы и не позднее следующего дня переданы в бухгалтерию под расписку ответственному лицу, назначенному приказом администрации. Получив исполнительные документы, работники бухгалтерии обязаны организовать их учет и хранение. Документы регистрируются и далее хранятся как бланки строгой отчетности.

Необходимо удостовериться, соответствует ли содержание этих документов законным требованиям и, значит, могут ли они быть признаны правомерным основанием для платежей, прежде чем переходить к перечислению и удержанию сумм, указанных в документах.

#### **9.2.18. Как правильно удержать алименты?**

Основанием для удержания и перевода алиментов является исполнительный лист или письменное заявление работника о добровольной их уплате.

**Исполнительный лист** — это документ, выданный судом, в котором определены причина, порядок и размер удержаний, который исчисляется из заработной платы и иных видов доходов должника, причитающихся к выплате ему из сумм, оставшихся после удержания подоходного налога.

Размер алиментов определен в документах, на основании которых они взыскиваются (исполнительных листах). **Размер алиментов** на содержание одного несовершеннолетнего ребенка составляет  $1/4$ , двух детей —  $1/3$ , трех и более —  $1/2$  дохода работника. Уменьшить размер долей может только суд в случаях, специально оговоренных в законодательстве. Удержания алиментов производятся до достижения ребенком совершеннолетия.

В трехдневный срок со дня выплаты заработанных денег суммы удержанных алиментов должны быть выданы получателю или переведены по почте за счет плательщика алиментов.

#### **9.2.19. Каким может быть размер удержаний из оплаты труда работника?**

**Общая сумма удержаний не может превышать 50%** от заработной платы. Согласно Закону об исполнительном производстве, установленные **ограничения** удержаний с заработной платы работников в размере 50% **не применяются** в следующих случаях:

- ◆ при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей;
- ◆ при возмещении вреда, причиненного здоровью;
- ◆ при возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в результате смерти кормильца;
- ◆ при возмещении ущерба, причиненного преступлением.

В таких случаях общий размер удержаний может достичь 70%, но не более.

#### **9.2.20. Как следует отражать удержание по исполнительным документам в синтетическом учете?**

Взыскание алиментов и других обязательных платежей по исполнительным документам ведется на счете **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**, активно-пассивном балансовом. На сумму удержаний по исполнительным документам делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**  
**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** субсчет **«Расчеты по возмещению вреда (ущерба)»** или субсчет **«Расчеты по алиментам»** и т. п.

Расчеты по возмещению вреда, причиненного предприятию, на котором работает должник, в том числе и на основании исполнительных документов, отражаются на субсчете **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»** счета **73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»**.

Если работник сам вносит денежные средства в кассу предприятия или перечисляет на расчетный счет в банке, в учете делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 50 «Касса»**

или

**Д 51 «Расчетные счета»,**  
**К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»** субсчет **73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»,**

или

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** субсчет **«Расчеты по возмещению вреда (ущерба)»** или субсчет **«Расчеты по алиментам»** и т. п.

В бухгалтерском учете удержания за неотработанные дни отпуска оформляются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**  
**К 20 «Основное производство»,**  
**К 26 «Общехозяйственные расходы»,**  
**К 99 «Прибыли и убытки».**

Все удержания, производимые по инициативе администрации предприятия, отражаются в бухгалтерском учете записями на счетах:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**  
**К 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,**  
**К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,**  
**К 28 «Брак в производстве».**

### **9.2.21. Как отражается выдача начисленной заработной платы персонала предприятия на синтетических счетах бухгалтерского учета?**

По дебету счета **70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»** отражаются **ранее выданные работникам плановые авансы** (за первую половину месяца). Статьей 96 ТК РФ установлено, что заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца. Иные сроки выплаты заработной платы могут быть установлены законодательством для отдельных категорий работников.

**Размер аванса** определяется в документе по учетной политике предприятия. Авансы, как правило, выдаются в размере 40% заработка. На сумму выданных авансов делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

**К 50 «Касса».**

Суммы, подлежащие выплате работникам в окончательный расчет, предприятие получает в кассу с расчетного счета по чеку из чековой книжки. На сумму средств, поступивших в кассу на выплату заработной платы, делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 50 «Касса»**

**К 51 «Расчетные счета».**

Заработная плата выдается в течение трех дней. На сумму выданной заработной платы делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**

**К 50 «Касса».**

**Не выданная в этот срок заработная плата депонируется**, т. е. берется на хранение, а средства депонируемой заработной платы на четвертый день зачисляются на расчетный счет предприятия.

Согласно реестру депонентов, депонируется невыданная заработная плата, что оформляется следующими бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,  
К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»  
субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».**

Зачисление на расчетный счет средств депонированной заработной платы отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 51 «Расчетные счета»,  
К 50 «Касса».**

Последующая выплата депонированной заработной платы производится по расходным кассовым ордерам, на основании которых в книге учета депонированной заработной платы делаются соответствующие записи о выдаче заработной платы. Делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»  
субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»  
К 50 «Касса».**

Депонированную заработную плату, не востребованную работниками в течение трех лет, предприятие прибавляет к прибыли как внереализационные доходы. Делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-4 «Расчеты с депонентами»,  
К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».**

## **10. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

### **10.1. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ**

#### **10.1.1. Что понимают под себестоимостью продукции?**

**Себестоимость продукции (работ, услуг)** — это стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и других затрат. В себестоимость включаются:

- ◆ затраты, непосредственно связанные с производством и реализацией продукции;
- ◆ затраты на обеспечение предприятия рабочей силой (персоналом);
- ◆ отчисления в различные фонды и бюджеты;
- ◆ затраты на содержание, обслуживание и управление предприятием;
- ◆ платежи сторонним организациям за оказание услуг по производству продукции;
- ◆ затраты на подготовку и освоение новой продукции;
- ◆ прочие затраты.

**Основные затраты** — это затраты, которые непосредственно связаны с процессом производства продукции, работ, услуг (материалы, заработная плата и начисления на заработную плату рабочих и т. д.). Основные расходы учитываются на счетах учета производственных затрат **20 «Основное производство»**, **23 «Вспомогательные производства»**.

**Накладные затраты** — это затраты по управлению и обслуживанию производственного процесса (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Накладные расходы учитываются на счетах **25 «Общепроизводственные расходы»**, **26 «Общехозяйственные расходы»**.

**Прямые затраты** — это затраты, которые можно прямо отнести на определенные виды продукции, работ, услуг (сырье,



материалы, полуфабрикаты, заработная плата рабочих, начисления на зарплату и т. п.). Прямые затраты учитываются на счетах **20 «Основное производство»**, **23 «Вспомогательные производства»**.

**Косвенные затраты** — это затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции (затраты на освещение, отопление, т. п., общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Косвенные затраты учитываются на счетах **25 «Общепроизводственные расходы»**, **26 «Общехозяйственные расходы»** и в конце месяца распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг пропорционально какой-либо базе:

- ◆ зарплата производственных рабочих;
- ◆ материальные затраты;
- ◆ прямые затраты;
- ◆ выручка от реализации.

**Переменные затраты** — это затраты, которые осуществляются пропорционально объему выпущенной продукции (сырье, материалы, зарплата основных рабочих с начислениями, полуфабрикаты, общепроизводственные расходы). Переменные затраты учитываются на счетах **20 «Основное производство»**, **23 «Вспомогательные производства»**, **25 «Общепроизводственные расходы»**.

**Постоянные затраты** — это затраты, которые не зависят от объема выпускаемой продукции (освещение, отопление, зарплата управленческого персонала и т. п. общехозяйственные расходы). Эти расходы могут осуществляться и при полной остановке производства. Постоянные затраты учитываются на счете **26 «Общехозяйственные расходы»**.

#### **10.1.2. Какие нормативные документы определяют порядок учета затрат на производство и реализацию продукции?**

- ◆ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н, с изменениями и допол-

нениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26н;

- ♦ **Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99** утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 33н с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 27н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н.

Соответствующими министерствами разработаны и прошли необходимое согласование (с Министерством экономики РФ и Министерством финансов РФ) следующие отраслевые инструкции по вопросам калькуляции себестоимости, учитывающие особенности состава затрат в соответствующих отраслях:

- ♦ Государственным комитетом РФ по физической культуре и туризму разработаны и утверждены «Особенности состава затрат, включаемых в себестоимость туристского продукта **организациями, занимающимися туристской деятельностью**» (приказ Государственного комитета РФ по физической культуре и туризму от 08.06.1998 г. № 210);
- ♦ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на **предприятиях торговли** и общественного питания, утвержденные Роскомторгом по согласованию с Минфином РФ 20.04.1995 г. № 1-550/32-2;
- ♦ Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости **строительных работ**, утвержденные Минстроем РФ от 04.12.1995 г. № БЕ-11-2697;
- ♦ Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости услуг **жилищно-коммунального хозяйства**, утвержденная постановлением Госкомитета РФ по строительной, архитектурной и жилищной политике от 23.02.1999 г. № 9 и одобренная Минэкономки РФ;
- ♦ Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости для **сельского хозяйства**, утвержденная Мин-

сельхозом РФ 04.07.1996 г. № П-4-24/2068 (письмо Минфина РФ от 23.05.1994 г. № 55);

- ♦ Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости для **организаций связи**, утвержденная Минсвязи РФ 31.08.1995 г. № 4722;
- ♦ Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости для **рыбной отрасли**, утвержденная Комитетом РФ по рыболовству 16.03.1993 г. № 6-Ц, в ред. от 25.12.1996 г. (письмо Госналогслужбы РФ от 11.02.1998 г. № ВП-6-02/106);
- ♦ Инструкция по планированию, учету и калькулированию издержек обращения на предприятиях книжной торговли, утвержденная приказом МПТР России от 04.12.2000 г. № 234.

Минфин РФ в письме от 29.04.2002 г. № 16-00-13/03 разъяснил, что наряду с положениями по бухгалтерскому учету в его планы входят разработка и утверждение отраслевых инструкций по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности, исполнителями которых в первую очередь являются федеральные органы власти, осуществляющие оперативное управление отраслями экономики. До утверждения отраслевых нормативных документов по вопросам организации учета затрат на производство, калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) организациям надлежит пользоваться (как и ранее) действующими в настоящее время отраслевыми инструкциями с учетом соблюдения принципов и правил признания в бухгалтерском учете показателей, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с уже принятыми нормативными документами по бухгалтерскому учету.

## **10.2. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ**

### **10.2.1. Как организуется учет затрат на производство по экономическим элементам?**

Учет общей суммы затрат на производство организуют по экономическим элементам затрат, а учет и калькуляцию себестоимости отдельных видов продукции, работ и услуг — по статьям затрат.

Согласно ПБУ 10/99, **затраты**, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), **группируются в соответствии с их экономическим содержанием** по следующим элементам:

- ◆ материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- ◆ затраты на оплату труда;
- ◆ отчисления на социальные нужды;
- ◆ амортизация основных средств;
- ◆ прочие расходы.

### **10.2.2. Какие затраты включают в состав прочих расходов?**

В состав прочих расходов включаются:

- ◆ **содержание работников аппарата управления;**
- ◆ **эксплуатация зданий, помещений, сооружений, оборудования, инвентаря и т. п.;**
- ◆ **командировки**, связанные с производственной деятельностью;
- ◆ **оплата услуг связи;**
- ◆ оплата услуг, осуществляемых сторонними организациями по управлению, в случае если штатным расписанием или должностными инструкциями не предусмотрено выполнение каких-либо функций управления;
- ◆ **оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;**
- ◆ содержание и обслуживание технических средств управления, вычислительных центров, устройств связи, средств сигнализации и др.;
- ◆ затраты по обеспечению **сторожевой охраны;**
- ◆ **представительские расходы**, в частности прием и обслуживание представителей других организаций, прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимного сотрудничества;
- ◆ **выплата стипендий, оплата обучения** по договорам с учебными заведениями для подготовки, повышения квалификации и переподготовки кадров;

- ◆ возмещение работникам **транспортных расходов** (в форме оплаты получаемых проездных документов);
- ◆ **амортизация** нематериальных активов;
- ◆ **коммерческие расходы**;
- ◆ **налоги**.

### **10.2.3. Какие статьи калькуляции затрат вы знаете?**

Типовыми статьями калькуляции затрат, образующими себестоимость продукции, работ и услуг, являются:

- ◆ материалы;
- ◆ возвратные отходы (вычитаются);
- ◆ покупные полуфабрикаты;
- ◆ вспомогательные материалы;
- ◆ топливо и энергия на технологические нужды;
- ◆ основная заработная плата производственных рабочих;
- ◆ дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- ◆ отчисления на социальные нужды;
- ◆ затраты на подготовку и освоение производства;
- ◆ общепроизводственные расходы;
- ◆ общехозяйственные расходы;
- ◆ потери от брака;
- ◆ внепроизводственные расходы (коммерческие расходы).

В зависимости от вида деятельности и размеров организации количество статей калькуляции можно варьировать в пределах производственной необходимости, при этом их количество не ограничивается.

### **10.2.4. В какой момент затраты предприятия подлежат включению в себестоимость продукции, работ и услуг?**

**Затраты предприятия подлежат включению в себестоимость продукции, работ и услуг того отчетного периода, к которому они относятся**, независимо от времени их оплаты — предварительной или последующей.

### **10.2.5. На каких синтетических счетах ведется учет расходов предприятия?**

В Плате счетов раздел III «Затраты на производство» предназначен для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности предприятия. К таким расходам в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «**Расходы организации**» ПБУ 10/99 относятся затраты предприятия, приходящиеся на проданные в отчетном периоде товары, продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Сюда же включаются расходы, связанные с предоставлением в пользование объектов интеллектуальной собственности, сдачей имущества в аренду и участием в уставных капиталах других организаций, если указанные виды деятельности являются предметом деятельности предприятия.

Группировка затрат внутри данного раздела может осуществляться на счетах 20–29 либо на счетах 20–39.

Во втором случае группировка затрат на счетах бухгалтерского учета осуществляется следующим способом:

- ♦ **счета 20–29** используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг);
- ♦ **счета 30–39** используются для учета расходов по элементам расходов (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты).

### **10.2.6. Каков порядок применения счетов 20–29 при отражении затрат на производство в бухгалтерском финансовом учете?**

Рассмотрим учет затрат на производство при использовании счетов 20–29. Планом счетов бухгалтерского учета для учета затрат на производство и калькуляции себестоимости предусмотрены следующие калькуляционные и собирательно-распределительные счета:

#### **1. Счет 20 «Основное производство».**

Данный счет предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данного предприятия. В частности, этот счет используется для учета затрат:

- ◆ по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции;
- ◆ по выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательских работ;
- ◆ по оказанию услуг организаций транспорта и связи;
- ◆ по выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ;
- ◆ по содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. п.

Счет предназначен для учета прямых производственных затрат, которые обусловлены технологическим процессом производства продукции, работ и услуг и могут быть включены непосредственно в себестоимость конкретных видов продукции, работ и услуг, а также для учета расходов вспомогательных производств и косвенных затрат, связанных с управлением и обслуживанием производства, и потерь от брака.

К **прямым затратам** относятся:

- ◆ **стоимость материалов и топлива**, израсходованных на технологические цели;
- ◆ **расходы на оплату труда** производственных рабочих, занятых изготовлением продукции (с начислениями единого социального налога).

**Прямые расходы**, связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, отражаются непосредственно по дебету счета **20 «Основное производство»**, в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др.

На стоимость списанных в производство материалов делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 20 «Основное производство»,**

**К 10 «Материалы».**

На сумму заработной платы, начисленной производственным рабочим, делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 20 «Основное производство»,**

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».**

На сумму начислений социального налога от заработной платы, начисленной производственным рабочим, делаются записи на счета бухгалтерского учета:

**Д 20 «Основное производство»,**

**К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».**

Расходы вспомогательных производств списываются записями на счета бухгалтерского учета:

**Д 20 «Основное производство»,**

**К 23 «Вспомогательные производства».**

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются записями на счета бухгалтерского учета:

**Д 20 «Основное производство»,**

**К 25 «Общепроизводственные расходы»,**

**К 26 «Общехозяйственные расходы».**

Потери от брака списываются записями на счета бухгалтерского учета:

**Д 20 «Основное производство»,**

**К 28 «Брак в производстве».**

По кредиту счета **20 «Основное производство»** отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться бухгалтерскими записями:

**Д 43 «Готовая продукция»,**

**Д 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,**

**Д 90 «Продажи» и др.,**

**К 20 «Основное производство».**

Остаток на счете **20 «Основное производство»** на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

## **2. Счет 23 «Вспомогательные производства».**

Данный счет предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными.



ми (подсобными) для основного производства предприятия. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- ◆ обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- ◆ транспортное обслуживание;
- ◆ ремонт основных средств;
- ◆ изготовление инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);
- ◆ возведение (временных) нетитульных сооружений;
- ◆ добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- ◆ лесозаготовки, лесопиление;
- ◆ засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т. д.

**По дебету счета 23 «Вспомогательные производства»** отражаются **прямые расходы**, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

**Прямые расходы**, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет **23 «Вспомогательные производства»** с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

На стоимость списанных во вспомогательное производство материалов делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,  
К 10 «Материалы».**

На сумму заработной платы, начисленной производственным рабочим, делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,  
К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».**

На сумму начисленного социального налога от заработной платы, начисленной производственным рабочим, делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».**

**Косвенные расходы**, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются бухгалтерскими записями:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**К 25 «Общепроизводственные расходы»,**

**К 26 «Общехозяйственные расходы».**

При целесообразности расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете **23 «Вспомогательные производства»** (без предварительного накапливания на счете **25 «Общепроизводственные расходы»**).

Потери от брака списываются бухгалтерскими записями:

**Д 23 «Вспомогательные производства»,**

**К 28 «Брак в производстве».**

**По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства»** отражаются **суммы фактической себестоимости** завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списываются бухгалтерскими записями:

**Д 20 «Основное производство»** — при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству,

**Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»** — при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам,

**Д 90 «Продажи»** — при выполнении работ и услуг для сторонних организаций,

**Д 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»** — при использовании этого счета для учета затрат на производство и др.

Остаток по счету **23 «Вспомогательные производства»** на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

### 3. Счет 25 «Общепроизводственные расходы».

Данный счет предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств предприятия.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- ◆ по содержанию и эксплуатации машин и оборудования;
- ◆ амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;
- ◆ расходы по страхованию указанного имущества;
- ◆ расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- ◆ арендная плата за помещения, машины, оборудование и пр., используемые в производстве;
- ◆ оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- ◆ другие аналогичные по назначению расходы.

В течение месяца **фактические общепроизводственные расходы** собираются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др. В соответствии с принятым порядком (отраженным в документе об учетной политике предприятия) они распределяются по видам производств, видам продукции, работ и услуг и списываются записями на счета бухгалтерского учета:

Д 20 «Основное производство»,

Д 23 «Вспомогательные производства»,

Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,

К 25 «Общепроизводственные расходы».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» не имеет сальдо.

### 4. Счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Данный счет предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- ◆ административно-управленческие расходы;
- ◆ содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- ◆ амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- ◆ арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- ◆ расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т. п. услуг;
- ◆ другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

**Фактические общехозяйственные расходы** в течение месяца отражаются по дебету счета **26 «Общехозяйственные расходы»** в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими предприятиями и др.

Собранные за месяц по дебету счета **26 «Общехозяйственные расходы»** в конце месяца распределяются по видам производств, видам продукции (работ, услуг) и списываются бухгалтерскими записями:

**Д 20 «Основное производство»,**

**Д 23 «Вспомогательные производства»** — если вспомогательные производства производили продукцию, выполняли работы и оказывали услуги на сторону,

**Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»** — если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону,

**К 26 «Общехозяйственные расходы».**

В зависимости от принятого предприятием порядка учета затрат на производство общехозяйственные расходы в качестве **условно-постоянных** могут списываться бухгалтерскими записями:

**Д 90 «Продажи»,**

**К 26 «Общехозяйственные расходы».**

Этот способ разрешен к применению в России с 1 января 1996 г.

В этом случае в конце месяца на счете **20 «Основное производство»** формируется неполная фактическая производственная себестоимость в пределах только производственных затрат без общехозяйственных расходов. Такой способ группировки и списания затрат широко распространен в международной практике бухгалтерского учета под названием «директ-костинг».

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), используют счет **26 «Общехозяйственные расходы»** для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности. Данные организации списывают суммы, накопленные на счете **26 «Общехозяйственные расходы»**, в дебет счета **90 «Продажи»**.

Счет **26 «Общехозяйственные расходы»** не имеет сальдо.

#### **5. Счет 28 «Брак в производстве».**

Данный счет предназначен для учета потерь от брака в производстве. Производственная себестоимость забракованной продукции отражается по дебету счета 28 в корреспонденции со счетом **20 «Основное производство»**. По дебету счета **28 «Брак в производстве»** отражаются также затраты, связанные с исправлением брака, в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др.

При списании производственной себестоимости бракованной продукции делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 28 «Брак в производстве»,**

**К 20 «Основное производство».**

Затраты на исправление брака отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

- ◆ на стоимость материалов, использованных для исправления брака:

**Д 28 «Брак в производстве»,**

**К 10 «Материалы»;**

- ♦ на сумму начисленной заработной платы и отчислений единого социального налога:

**Д 28 «Брак в производстве»,**

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**

**К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».**

По кредиту счета **28 «Брак в производстве»** отражаются суммы, относимые на уменьшение потерь от брака:

- ♦ удержания, производимые с виновника брака:

**Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**

**К 28 «Брак в производстве»;**

- ♦ претензии, предъявленные поставщикам за поставку недоброкачественных материальных ценностей:

**Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»,**

**К 28 «Брак в производстве»;**

- ♦ на стоимость брака по цене возможного использования:

**Д 43 «Готовая продукция»**

или

**Д 10 «Материалы»,**

**К 28 «Брак в производстве».**

В конце месяца определяются потери от брака как разница между дебетовыми и кредитовыми записями по счету **28 «Брак в производстве»**, которые списываются со счета **28** на затраты производства следующими записями на счета бухгалтерского учета:

**Д 20 «Основное производство»,**

**К 28 «Брак в производстве».**

## **6. Счет 44 «Расходы на продажу».**

Данный счет предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

На предприятиях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете **44 «Расходы на продажу»** могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- ◆ на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- ◆ по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, по погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- ◆ комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- ◆ по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и по оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- ◆ на рекламу;
- ◆ на представительские расходы;
- ◆ другие, аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете **44 «Расходы на продажу»** могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения):

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

**По дебету счета 44 «Расходы на продажу»** накапливаются суммы произведенных предприятием расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета **90 «Продажи»** бухгалтерскими записями:

**Д 90 «Продажи»,**

**К 44 «Расходы на продажу».**

При частичном списании подлежат распределению:

- ◆ расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости

или других соответствующих показателей) — на предприятиях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность;

- ♦ расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца) — в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность.

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

### 10.2.7. Каков размер ставок единого социального налога?

#### ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Ставки для работодателей-организаций,  
индивидуальных предпринимателей, физических лиц

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года, руб.	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федеральный	территориальный	
До 280000	20%	2,9%	1,1%	2%	26%
От 280001 до 600000	56000 руб. + 7,9%	8120 руб. + 1,0%	3080 руб. + 0,6%	5600 руб. + 0,5%	72800 руб. + 10% с суммы, превышающей 280000 руб.
Свыше 600000	81280 руб. + 2% с суммы, превышающей 600000 руб.	11320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104800 руб. + 2% с суммы, превышающей 600000 руб.



Организационные, правовые и финансовые основы обязательного пенсионного страхования в Российской Федерации устанавливает Федеральный закон № 167-ФЗ от 15.12.2001 г. «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

#### **10.2.8. Какие налоги и сборы включают в состав прочих расходов?**

Налоги, сборы и другие обязательные платежи, включаемые в себестоимость, как правило, выполняют воспроизводственную функцию и обеспечивают аккумуляцию необходимых средств. Это:

- ◆ сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- ◆ плата за пользование недрами;
- ◆ отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- ◆ водный налог;
- ◆ земельный налог;
- ◆ транспортный налог;
- ◆ плата за фактическое загрязнение (в пределах норматива) окружающей среды;
- ◆ плата за древесину, отпускаемую на корню;
- ◆ взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

К таким налогам относится и налог на добавленную стоимость — в тех случаях, когда суммы налога не возмещаются из бюджета и их отнесение на себестоимость прямо определено.

#### **Налоги и сборы, отражаемые по дебету счетов учета затрат и расходов на продажу:**

Транспортный налог	Д 20 «Основное производство» (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Транспортный налог»
--------------------	--

*Окончание табл.*

<b>Земельный налог</b>	<b>Д 20 «Основное производство» (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по земельному налогу»</b>
<b>Водный налог</b>	<b>Д 20 «Основное производство» (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по водному налогу»</b>
<b>Сбор за загрязнение окружающей среды</b>	<b>Д 20 «Основное производство» (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу») К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по платежам за загрязнение окружающей среды»</b>

## **11. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ОТГРУЗКИ И ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)**

### **11.1. ПОНЯТИЕ И ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

#### **11.1.1. Какие активы относятся к готовой продукции и к товарам?**

**Готовая продукция** — это часть материально-производственных запасов предприятия, предназначенная для продажи и являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

**Товары** — это часть материально-производственных запасов предприятия, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

#### **11.1.2. Какие нормативные документы определяют порядок учета готовой продукции?**

- ♦ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26н;
- ♦ Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 09.06.2001 г. № 44н, с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 27.11.2006 г. № 156н и от 26.03.2007 г. № 26н.

#### **11.1.3. В каком порядке производят оценку готовой продукции?**

Готовая продукция отражается по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включаю-

щей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

## **11.2. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ**

### **11.2.1. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет готовой продукции и ее продажа?**

Наличие и движение готовой продукции, отгруженных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, реализация продукции, работ, услуг отражаются на нескольких счетах.

На счете **43 «Готовая продукция»** готовая продукция может учитываться как по фактической производственной себестоимости, так и по нормативной (плановой) себестоимости.

Счет **40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»** используется в случае оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости. Данный счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работах и оказанных услугах за отчетный период, а также для выявления отклонений фактической производственной себестоимости этих продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Счет **45 «Товары отгруженные»** правомерно применять для учета отгруженных товаров (продукции) **только в следующих случаях:**

- ♦ для учета товаров, отгруженных комитентом **по договору комиссии или другому посредническому договору**. В соответствии со ст. 996 ГК РФ право собственности переходит к покупателю от комитента согласно сообщению комиссионера об отгрузке покупателю. До этого момента товары у комитента учитываются как собственные на счете **45 «Товары отгруженные»**. Остаток по счету 45 у комитента отражает стоимость переданных комиссионеру, но еще не реализованных товаров, так как товары, переданные на комиссию, остаются в собственности комитента до момента их фактической реализации покупателям;

- ♦ для учета товаров, отгруженных **по договору мены**, до его исполнения, т. е. до поступления встречного товара. Согласно ст. 569 ГК РФ, договор мены считается исполненным после выполнения обеими сторонами своих обязательств по поставке товара. Следовательно, товар, отгруженный по договору мены, до перехода права собственности учитывается на счете **45 «Товары отгруженные»**;
- ♦ для учета товаров, отгруженных **по договорам купли-продажи (поставки) с особым порядком перехода права собственности**. Согласно ст. 223 ГК РФ, ч. 1, право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Следовательно, если договором предусмотрен иной порядок перехода права собственности (например, по факту оплаты товара, а не в момент отгрузки товара), товары отгруженные, но не оплаченные, являясь собственностью поставщика, должны учитываться на балансе поставщика на счете **45** до тех пор, пока покупатель не оплатит этот товар, т. е. пока к покупателю не перейдет право собственности.

Учет реализации продукции ведется на операционном активно-пассивном оценочно-результатном счете **90 «Продажи»**.

На предприятиях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, **по кредиту** счета **90 «Продажи»** отражается **продажная стоимость реализованных товаров** в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов, **а по дебету** — **их учетная стоимость** в корреспонденции со счетом **41 «Товары»** с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам, в корреспонденции со счетом **42 «Торговая наценка»**.

### **11.2.2. Когда следует отражать выручку от реализации продукции?**

Реализация продукции производится по цене реализации, устанавливаемой предприятием самостоятельно, с учетом рыночных цен на аналогичную продукцию в соответствии со ст. 40 Граж-

данского кодекса РФ. В бухгалтерском учете выручка от реализации продукции отражается только в момент перехода права собственности на нее к покупателю. Момент перехода права собственности указывается в договоре между покупателем и продавцом.

### **11.2.3. Дайте определение реализации товаров, работ или услуг**

Статья 39 первой части Налогового кодекса содержит определение реализации товаров, работ или услуг. Согласно данной статье, **реализацией товаров, работ или услуг** организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, — и на безвозмездной основе.

В ст. 39 Налогового кодекса содержится также перечень случаев, в которых **передача товаров, работ или услуг не является реализацией**. К ним относится ряд случаев передачи имущества между предприятием и его учредителями, осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты, и ряд др.

### **11.2.4. Как отражается в бухгалтерском учете процесс реализации продукции (работ, услуг)?**

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и другого отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,**

**К 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».**

*Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и другого списывается записями на счета бухгалтерского учета:*

**Д 90 «Продажи»** субсчет **90-2 «Себестоимость продаж»**,

**К 43 «Готовая продукция»**,

**К 41 «Товары»**,

**К 44 «Расходы на продажу»**,

**К 20 «Основное производство»** и на др.

На сумму полученного аванса в случаях предоплаты за продукцию (работы, услуги) на предприятии делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 51 «Расчетные счета»**,

**К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** субсчет **«Авансы полученные»**

или

**Д 50 «Касса»**,

**К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** субсчет **«Авансы полученные»**.

На сумму НДС, начисленного бюджету с суммы полученного аванса, делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** субсчет **«Авансы полученные»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты с бюджетом по НДС»**.

При фактическом оказании услуг и выписке счета организации-заказчику делаются бухгалтерские записи на счетах:

- ♦ на сумму фактически реализованных услуг:

**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**,

**К 90 «Продажи»** субсчет **90-1 «Выручка»**;

- ♦ на сумму НДС, начисленного бюджету:

**Д 90 «Продажи»** субсчет **90-3 «Налог на добавленную стоимость»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты с бюджетом по НДС»**;

и одновременно:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты с бюджетом по НДС»**,

**К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** субсчет **«Авансы полученные»**;

- ♦ на сумму зачтенных авансов:

**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»** субсчет **«Авансы полученные»**,

**К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**.

### **11.3. УЧЕТ ДВИЖЕНИЯ И ПРОДАЖИ ТОВАРОВ**

#### **11.3.1. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет товаров и их продажи?**

Наличие и движение товаров, а также их реализация отражаются на следующих счетах.

На счете **41 «Товары»** товары учитываются как по покупным ценам, так и по ценам продажи. Предприятия оптовой торговли ведут учет на счете **41 «Товары»** по покупным ценам (фактической себестоимости) за вычетом НДС. Предприятия розничной торговли — по покупным ценам, если учетной политикой предусмотрено ведение учета товаров в покупных ценах, или по продажным ценам, если учетной политикой предусмотрено ведение учета товаров в продажных ценах с использованием счета **42 «Торговая наценка»**. Если предприятие розничной торговли ведет учет товаров в продажных ценах, стоимость остатка товаров отражается в балансе в покупных ценах без учета начисленной торговой наценки, приходящейся на остаток товаров.

Счет **42 «Торговая наценка»** используется при учете товаров на счете **41 «Товары»** по ценам продажи. Данный счет предназначен для учета торговой наценки. При этом методе учета облегчается учет движения товарных запасов, но снижается возможность регулирования цен реализации.

Счет **44 «Расходы на продажу»** предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.



На нем в течение отчетного периода собираются все затраты торгового предприятия, которые в конце отчетного периода списываются в дебет счета **90 «Продажи»**.

### **11.3.2. Как в бухгалтерском учете отражаются операции, связанные с движением товаров?**

При учете товаров по ценам продажи делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

- ♦ на стоимость приобретенных товаров:

**Д 41 «Товары»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;**

- ♦ на сумму НДС по приобретенным товарам:

**Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» субсчет 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».**

Начисление суммы торговой наценки отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 41 «Товары»**

**К 42 «Торговая наценка».**

Списание реализованных товаров по ценам продажи отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 90 «Продажи» субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»,**

**К 41 «Товары».**

Списывается сумма торговой наценки. Бухгалтерская запись делается на отрицательное число, соответствующее торговой наценке по реализованным товарам:

**Д 90 «Продажи» субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»,**

**К 42 «Торговая наценка».**

Списываются расходы на продажу товаров записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж»,**

**К 44 «Расходы на продажу».**

На сумму выручки, полученной от реализации товаров (в том числе налог на добавленную стоимость), делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,**

**К 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка»**

или при реализации в розницу:

**Д 50 «Касса»,**

**К 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».**

На сумму НДС в цене реализации товаров делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 90 «Продажи» субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»,**

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

На сумму прибыли от реализации товаров делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 90 «Продажи» субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»,**

**К 99 «Прибыли и убытки».**

## **12. УЧЕТ ПРИБЫЛИ И ЕЕ РАСПРЕДЕЛЕНИЕ**

### **12.1. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ПРИБЫЛИ**

#### **12.1.1. Какие нормативные документы определяют порядок учета формирования и распределения прибыли?**

- ◆ Налоговый кодекс Российской Федерации.
- ◆ **Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 32н**, с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 30.03.2001 г. № 27н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н;
- ◆ **Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 06.05.1999 г. № 33н**, с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 30.03.2001 г. № 27н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 27.11.2006 г. № 156н;
- ◆ **Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 19.11.2002 г. № 114н**;
- ◆ **Приказ Минфина Российской Федерации от 30.03.2001 г. № 27н «О внесении изменений и дополнений в нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету»**;
- ◆ **Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 05.01.2004 г. № БГ-З-23/1 «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль иностранной организации и внесении изменений и дополнений в инструкцию по ее заполнению»**;
- ◆ **Приказ Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 23.12.2003 г. № БГ-З-23/709@ «Об утверждении формы налоговой декларации о доходах, полученных российской организацией от источников за**

пределами Российской Федерации, и инструкции по ее заполнению»;

- ♦ Приказ Минфина Российской Федерации от 07.02.2006 г. № 24н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на прибыль организаций и порядка ее заполнения» (в ред. Приказа Минфина РФ от 09.01.2007 г. № 1н).

### **12.1.2. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет формирования прибыли?**

Согласно Плану счетов, все расходы организации должны или капитализироваться (включаться в стоимость активов), или списываться на счет прибылей и убытков (непосредственно или через себестоимость продукции). Капитализации подлежат те расходы, которые непосредственно связаны с приобретением (созданием) активов. Те из них, которые произведены после начала использования данных активов, должны относиться на счет прибылей и убытков как расходы отчетного периода.

В себестоимость продукции (работ, услуг) должны включаться все расходы по обычным видам деятельности. Непосредственно на счет 91 «Прочие доходы и расходы» следует относить прочие расходы.

Для целей налогообложения прибыли будут учитываться только те расходы, которые предусмотрены НК РФ и другими нормативными документами, регулирующими порядок уплаты налога на прибыль.

Такой порядок учета расходов позволит обеспечить более точное определение как стоимости активов, так и величины конечного финансового результата деятельности организации.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности предприятия в отчетном году используется счет **99 «Прибыли и убытки»** (счет активно-пассивный). хозяйственные операции отражают на счете 99 нарастающим итогом с начала года (**кумулятивный принцип**).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных

видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета **99 «Прибыли и убытки»** отражаются **убытки** (потери, расходы), а по кредиту — **прибыли** (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете **99 «Прибыли и убытки»** в течение отчетного года отражаются:

- ♦ прибыль от обычных видов деятельности бухгалтерскими записями:

**Д 90 «Продажи»** субсчет **90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**,

**К 99 «Прибыли и убытки»**;

- ♦ убыток от обычных видов деятельности бухгалтерскими записями:

**Д 99 «Прибыли и убытки»**,

**К 90 «Продажи»** субсчет **90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**;

- ♦ сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц: **прочие доходы**, отражаются бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**,

**К 99 «Прибыли и убытки»**;

- ♦ **прочие расходы**, отражаются бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 99 «Прибыли и убытки»**,

**К 91 «Прочие доходы и расходы»** субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**;

- ♦ сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период:

**Д 99 «Прибыли и убытки»** субсчет **«Условный налоговый расход по налогу на прибыль»**,

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Налог на прибыль»**.

- ♦ сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»**,

**К 99 «Прибыли и убытки»** субсчет **«Условный налоговый доход по налогу на прибыль»**.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет **99 «Прибыли и убытки»** закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли отчетного года списывается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 99 «Прибыли и убытки»**,

**К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**.

*Сумма убытка отчетного года списывается записями на счетах бухгалтерского учета:*

**Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**,

**К 99 «Прибыли и убытки»**.

### 12.1.3. Каков состав доходов и расходов от различных видов деятельности?

Состав доходов и расходов от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов в соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99 представлен в таблице.

Построение аналитического учета по счету **99 «Прибыли и убытки»** должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Расходы	Доходы
ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	
♦ Расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, с выполнением работ, оказанием услуг	♦ Выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ (оказанием услуг)

Расходы	Доходы
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Если предмет деятельности организации — предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды — расходы, связанные с арендой</li> <li>◆ Если предмет деятельности организации — предоставление за плату прав, возникающих из патентов на различные виды интеллектуальной собственности, — расходы, связанные с этой деятельностью</li> <li>◆ Если предмет деятельности организации — участие в уставных капиталах других организаций, — расходы, связанные с этой деятельностью</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Если предмет деятельности организации — предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды — арендная плата</li> <li>◆ Если предмет деятельности организации — предоставление за плату прав, возникающих из патентов на различные виды интеллектуальной собственности — лицензионные платежи (включая роялти)</li> <li>◆ Если предмет деятельности организации — участие в уставных капиталах других организаций — поступления, связанные с этой деятельностью</li> </ul>
ПРОЧИЕ	
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации</li> <li>◆ Расходы, связанные с предоставлением за плату прав на различные виды интеллектуальной собственности</li> <li>◆ Расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций</li> <li>◆ Расходы, связанные с продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации</li> <li>◆ Поступления, связанные с предоставлением за плату прав на различные виды интеллектуальной собственности</li> <li>◆ Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)</li> <li>◆ Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества)</li> </ul>

Расходы	Доходы
<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)</li> <li>◆ Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями</li> <li>◆ отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета</li> <li>◆ Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров</li> <li>◆ Возмещение причиненных организацией убытков</li> <li>◆ Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году</li> <li>◆ Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания</li> <li>◆ Курсовые разницы</li> <li>◆ Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.)</li> <li>◆ Прочие расходы</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров</li> <li>◆ Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации</li> <li>◆ Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров</li> <li>◆ Активы, полученные безвозмездно</li> <li>◆ Поступления в возмещение причиненных организации убытков</li> <li>◆ Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году</li> <li>◆ Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности</li> <li>◆ Курсовые разницы</li> <li>◆ Сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных активов)</li> <li>◆ Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности</li> <li>◆ Прочие доходы</li> </ul>



#### **12.1.4. На каких синтетических счетах бухгалтерского учета формируется финансовый результат от обычных видов деятельности?**

Счет **90 «Продажи»** предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

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

Как правило, **обычные виды деятельности предприятия указаны в его уставе**. Часто бывает, что в разделе «Виды дея-

тельности» записано, что предприятие может осуществлять «любую деятельность, не запрещенную законодательством». В этом случае доходы считаются полученными от обычных видов деятельности, если предприятие получает те или иные доходы регулярно и *их сумма превышает 5% от общей суммы выручки* за отчетный период.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и другого отражается по кредиту счета **90 «Продажи»** и дебету счета **62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**. Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и другого списывается с кредита счетов **43 «Готовая продукция»**, **41 «Товары»**, **44 «Расходы на продажу»**, **20 «Основное производство»** и других в дебет счета **90 «Продажи»**.

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

**90-1 «Выручка»**,

**90-2 «Себестоимость продаж»**,

**90-3 «Налог на добавленную стоимость»**,

**90-4 «Акцизы»**,

**90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**.

На субсчете **90-1 «Выручка»** учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете **90-2 «Себестоимость продаж»** учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете **90-1 «Выручка»** признана выручка.

На субсчете **90-3 «Налог на добавленную стоимость»** учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете **90-4 «Акцизы»** учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Организации — плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету **90 «Продажи»** субсчет **90-5 «Экспортные пошлины»** для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет **90-9 «Прибыль/убыток от продаж»** предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам **90-1 «Выручка»**, **90-2 «Себестоимость продаж»**, **90-3 «Налог на добавленную стоимость»**, **90-4 «Акцизы»** производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам **90-2 «Себестоимость продаж»**, **90-3 «Налог на добавленную стоимость»**, **90-4 «Акцизы»** и кредитового оборота по субсчету **90-1 «Выручка»** определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета **90-9 «Прибыль/убыток от продаж»** на счет **99 «Прибыли и убытки»**. Таким образом, синтетический счет **90 «Продажи»** сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету **90 «Продажи»** (кроме субсчета **90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**), закрываются внутренними записями на субсчете **90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**. Делается это следующим образом.

Кредитовое сальдо субсчета **90-1 «Выручка»** закрывается бухгалтерскими записями:

**Д 90-1 «Выручка»**,

**К 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»** — субсчет **90-1** закрыт по окончании года.

Дебетовое сальдо субсчетов **90-2 «Себестоимость продаж»**, **90-3 «Налог на добавленную стоимость»**, **90-4 «Акцизы»**, **90-5 «Экспортные пошлины»** по окончании года закрывается бухгалтерскими записями:

**Д 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**,

**К 90-2 «Себестоимость продаж»**,

**К 90-3 «Налог на добавленную стоимость»**,

**К 90-4 «Акцизы»**,

**К 90-5 «Экспортные пошлины»**.

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

### **12.1.5. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет прочих доходов и расходов?**

**Счет 91 «Прочие доходы и расходы»** предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах (операционных, внереализационных) отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов.

По кредиту счета **91 «Прочие доходы и расходы»** в течение отчетного периода находят отражение:

- ♦ поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- ♦ поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и из других видов интеллектуальной собственности, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- ♦ поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам — в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- ♦ прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, — в корреспонденции со счетом **76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»** (субсчет **«Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»**);
- ♦ поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- ♦ поступления от операций с тарой — в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
- ♦ проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств орга-

низации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, — в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;

- ◆ штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- ◆ поступления, связанные с безвозмездным получением активов, — в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;
- ◆ поступления в возмещение причиненных организации убытков — в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- ◆ прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, — в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- ◆ суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, — в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
- ◆ курсовые разницы — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- ◆ прочие доходы.

По дебету **счета 91 «Прочие доходы и расходы»** в течение отчетного периода находят отражение:

- ◆ расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, — в корреспонденции со счетами учета затрат;
- ◆ остаточная стоимость активов, по которым начисляются амортизация и фактическая себестоимость дру-

- гих активов, списываемых организацией, — в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;
- ◆ расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции, — в корреспонденции со счетами учета затрат;
  - ◆ расходы по операциям с тарой — в корреспонденции со счетами учета затрат;
  - ◆ проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
  - ◆ расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, — в корреспонденции со счетами учета расчетов;
  - ◆ штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
  - ◆ расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, — в корреспонденции со счетами учета затрат;
  - ◆ возмещение причиненных организацией убытков — в корреспонденции со счетами учета расчетов;
  - ◆ убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, — в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
  - ◆ отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам — в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
  - ◆ суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, — в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;

- ♦ курсовые разницы — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
- ♦ расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, — в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;
- ♦ прочие расходы.

К счету **91 «Прочие доходы и расходы»** могут быть открыты субсчета:

**91-1 «Прочие доходы»,**

**91-2 «Прочие расходы»,**

**91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».**

На субсчете **91-1 «Прочие доходы»** учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами.

На субсчете **91-2 «Прочие расходы»** учитываются прочие расходы.

Субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»** предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

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

Сальдо прочих доходов и расходов показывает финансовый результат от прочих видов деятельности предприятия: прибыль или убыток. Если сумма доходов превысила сумму расходов, то предприятие получило прибыль. Эта сумма отражается заключительными оборотами месяца по дебету субсчета **91-9** и кредиту счета **99 «Прибыли и убытки»**:

**Д 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**

**К 99 «Прибыли и убытки»** — отражена прибыль от прочих видов деятельности.

Если сумма доходов оказалась меньше суммы расходов, то предприятие получило убыток.

Эта сумма отражается заключительными оборотами месяца по кредиту субсчета **91-9** и дебету счета **99 «Прибыли и убытки»**:

**Д 99 «Прибыли и убытки»,**

**К 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»** — отражен убыток от прочих видов деятельности.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету **91 «Прочие доходы и расходы»** (кроме субсчета **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**), закрываются внутренними записями на субсчет **91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**. Делаются следующие бухгалтерские записи.

Кредитовое сальдо субсчета **91-1** закрывается:

**Д 91-1 «Прочие доходы»,**

**К 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»** — закрыт субсчет **91-1** по окончании года.

Дебетовое сальдо субсчета **91-2** закрывается:

**Д 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,**

**К 91-2 «Прочие расходы»** — закрыт субсчет **91-2** по окончании года.

### **12.1.6. Что понимают под доходами и расходами от внереализационных операций?**

Под доходами и расходами от внереализационных операций следует понимать доходы и затраты предприятия, не связанные непосредственно с производством и реализацией продукции (работ, услуг) в рамках уставной деятельности. Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований Положения, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Порядок формирования **внереализационных расходов и доходов**, подлежащих учету в целях налогообложения, установлен Налоговым кодексом РФ (ст. 250 НК РФ).



### **12.1.7. Как отражаются в бухгалтерском учете курсовые разницы?**

Положительные курсовые разницы по валютным счетам и по операциям в иностранных валютах отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 52 «Валютные счета»,**

**К 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы».**

Отрицательные курсовые разницы по валютным счетам и операциям в иностранной валюте отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 52 «Валютные счета».**

### **12.1.8. Возможно ли списание убытков от списания дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности и других долгов, нереальных для взыскания?**

В соответствии с Гражданским кодексом РФ срок исковой давности составляет три года. Дебиторская задолженность списывается бухгалтерскими записями на счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»**

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».**

Списать задолженность на убыток для последующего налогообложения можно только согласно документально оформленному приказу или распоряжению руководителя предприятия, принятому на основе акта инвентаризации или иного документа, представленного главным бухгалтером, с наличием всех сведений по списываемой задолженности.

Списание дебиторской задолженности на убыток не является ее аннулированием. Эта задолженность должна отражаться на забалансовом счете **007 «Списанная в убыток за»**

**долженность неплатежеспособных дебиторов»** в течение пяти лет с момента списания.

Если у предприятия создаются резервы сомнительных долгов, то такая дебиторская задолженность списывается в первую очередь за счет созданных резервов.

#### **12.1.9. Как отражаются в бухгалтерском учете убытки от хищений, виновники которых по решению суда не установлены?**

Списание отражается бухгалтерскими записями на счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».**

#### **12.1.10. Как следует отражать в бухгалтерском учете расходы по оплате отдельных видов налогов и сборов, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком?**

В соответствии с установленным законодательством порядком расходы по оплате отдельных видов налогов и сборов, в частности:

- ◆ налог на имущество предприятий;
- ◆ сбор на благоустройство;
- ◆ сбор за уборку территорий населенных пунктов;
- ◆ сбор на проведение кино- и телесъемок;
- ◆ налог на операции с ценными бумагами;
- ◆ сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний,

отражают на счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам».**

При оплате:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»,**

**К 51 «Расчетные счета».**

#### **12.1.11. Каков порядок отражения в бухгалтерском учете расходов, осуществляемых предприятием за счет чистой прибыли?**

Внесенные в ПБУ 10/99 изменения урегулировали порядок отражения в бухгалтерском учете расходов, осуществляемых предприятием за счет чистой прибыли: они теперь подлежат отражению в составе внереализационных расходов предприятия. Такой порядок в полной мере соответствует принципам формирования конечного финансового результата деятельности предприятия, под которым понимается чистая прибыль или чистый убыток. В данном случае финансовый результат, сформированный с учетом всех текущих расходов предприятия, показывает реальный результат деятельности предприятия в отчетном периоде, так как сформирован не только на основании доходов и расходов организации, связанных с производственным процессом, но и с учетом использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения, на непроизводственные цели. Такой подход позволяет представить учредителям предприятия более объективную информацию о реальном положении дел для принятия необходимых управленческих решений.

#### **12.1.12. Каков состав чрезвычайных расходов и доходов и как они находят отражение в учете?**

Внесенные 18 сентября 2006 г. изменения в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 урегулировали порядок отражения в бухгалтерском учете доходов и расходов, связанных с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности: они теперь подлежат отражению в составе прочих расходов предприятия. Такой порядок в полной мере соответствует принципам формирования конечного финансового результата деятельности пред-

прироста, под которым понимается чистая прибыль или чистый убыток. В данном случае финансовый результат, сформированный с учетом всех текущих расходов предприятия, показывает реальный результат деятельности предприятия в отчетном периоде, так как сформирован не только на основании доходов и расходов организации, связанных с производственным процессом, но и с учетом использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения, на непроизводственные цели. Такой подход позволяет представить учредителям предприятия более объективную информацию о реальном положении дел для принятия необходимых управленческих решений.

К прочим доходам, возникающим как **последствия чрезвычайных обстоятельств** хозяйственной деятельности, может относиться:

- ♦ стоимость материальных ценностей, оприходованных после списания непригодного к восстановлению имущества предприятия, поврежденного в результате чрезвычайных обстоятельств;
- ♦ страховое возмещение убытков, понесенных предприятием в результате чрезвычайных обстоятельств.

Указанные доходы учитываются непосредственно по кредиту счета **91-1 «Прочие доходы»**.

**Д 10 «Материалы»**,

**К 91-1 «Прочие доходы»** — оприходованы материалы, оставшиеся после списания непригодного к восстановлению имущества предприятия;

**Д 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»**,

**К 91-1 «Прочие доходы»** — отражена сумма полученного предприятием страхового возмещения.

**Прочие расходы**, возникающие как **последствия чрезвычайных обстоятельств** хозяйственной деятельности, — это затраты, возникающие в результате стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.

Рассмотрим состав таких расходов.

**Некомпенсируемые потери от стихийных бедствий**, повлекших за собой утрату сырья, материалов, готовой продукции и товаров, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий, за вычетом стоимости полученного при этом металлолома, топлива и других материальных ценностей. Предприятию следует иметь документальное подтверждение такого рода события.

Подтверждением и основанием для записей на счетах являются:

- ◆ акт инвентаризации,
- ◆ счета подрядчиков за выполненные работы по ликвидации последствий стихийных бедствий,
- ◆ выписки из расчетного отчета об оплате расходов по ликвидации последствий стихийных бедствий,
- ◆ другие первичные документы.

По данным документам делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 10 «Материалы»,**

**К 43 «Готовая продукция»,**

**К 41 «Товары»,**

**К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,**

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,**

**К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,**

**К 51 «Расчетные счета»,**

**К др. счетов.**

**Некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий и других чрезвычайных событий**, вызванных экстремальными ситуациями.

Основанием для записей на счетах является акт, подтверждающий понесенные предприятием потери. При этом делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 10 «Материалы»,**

- К 43 «Готовая продукция»,
- К 41 «Товары»,
- К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
- К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
- К 51 «Расчетные счета»,
- К др. счетов.

## **12.2. УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ**

### **12.2.1. Кто является плательщиками налога на прибыль?**

Плательщики налога на прибыль (ст. 246 НК РФ):

- ♦ российские организации;
- ♦ иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

В перечень плательщиков не включаются филиалы и другие обособленные подразделения организаций, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий корреспондентский) счет.

### **12.2.2. Что является объектом налогообложения и налоговой базой?**

Согласно ст. 247 НК РФ, с 1 января 2002 г. объектом налогообложения по налогу на прибыль признается полученная организацией прибыль, при этом понятие «прибыль» различно для разных категорий налогоплательщиков (см. таблицу на с. 228).

### **12.2.3. Что является доходами для целей налогообложения?**

Доходы для целей налогообложения классифицируются на следующие виды:

- ♦ доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- ♦ внереализационные доходы (ст. 248–250 НК РФ).

**Объект налогообложения в зависимости  
от статуса организации**

<b>Статус организации в соответствии с положениями Налогового кодекса</b>	<b>Порядок определения прибыли</b>
Российские организации	Полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ
Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства	Полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ
Иные иностранные организации	Доход, полученный от источников в Российской Федерации, в соответствии с положениями ст. 309 НК РФ

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (п. 1 ст. 249 Кодекса).

Доходы, не указанные в ст. 249 Кодекса, согласно ст. 250 Кодекса, признаются в целях гл. 25 Кодекса внереализационными доходами.

Согласно п. 1 ст. 249, доходы определяются на основании:

- ◆ первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы;
- ◆ документов налогового учета.

Доходы от реализации основных средств и иного имущества учитываются в составе доходов от реализации.

В Налоговом кодексе РФ доходы от реализации имущественных прав признаются доходами от реализации.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), иное имущество либо имущественные права (п. 2 ст. 259 НК РФ). Поступления должны быть выражены в денежной и (или) натуральной форме. При определении полученной выручки Кодекс предписывает применять один из двух методов определения даты получения дохода: начисления или кассовый.

Применение этих методов регламентируется ст. 271 и 273 НК РФ. В соответствии со ст. 271 большинство организаций должно определять выручку от реализации продукции (работ, услуг) по мере отгрузки. Только организации, объем выручки которых не превышает 1 000 000 руб. в квартал, смогут определять ее кассовым методом. У них в числе доходов, включаемых в налоговую базу, должны учитываться поступления в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг), что следует из ст. 251 НК РФ. Согласно п. 1 этой статьи, имущество, имущественные права, работы и услуги, полученные от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг), не учитываются при определении налоговой базы лишь у налогоплательщиков, определяющих доходы и расходы по методу начисления. Организации, которые могут применять кассовый метод учета доходов, должны будут и расходы учитывать в момент фактической выплаты, а не начисления.

В число внереализационных включаются доходы от операций купли-продажи валюты. Осуществление операций, связанных с обращением валюты (за исключением целей нумизматики), не признается реализацией продукции (работ, услуг), по п. 3 ст. 39 НК РФ. Таким образом, доходы и расходы, связанные с продажей валюты, для целей налогообложения должны рассматриваться как внереализационные (п. 2 ст. 250 НК РФ).

Доходы в виде безвозмездно полученного имущества включаются в налоговую базу. В соответствии со ст. 250 НК РФ оцен-



ка доходов от безвозмездно полученного имущества осуществляется исходя из рыночных цен, которые определяются с учетом положений ст. 40 НК РФ. Возможность не учитывать безвозмездно полученное имущество при расчете налоговой базы предоставляется лишь в случаях, определенных закрытым перечнем (безвозмездная помощь, а также основные средства и нематериальные активы, полученные атомными станциями в соответствии с международными договорами). Во внереализационных доходах учитываются и доходы в виде безвозмездно полученных имущественных прав.

В перечень внереализационных доходов включаются доходы в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг. Это касается имущества, работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования. Такие доходы включаются в состав внереализационных доходов в момент выявления нецелевого использования.

По окончании налогового периода налогоплательщики — получатели упомянутых благ должны будут отчитаться перед налоговой инспекцией о целевом использовании полученных средств.

Налогоплательщики, получившие бюджетные средства, также должны будут отчитываться в их использовании перед налоговыми инспекциями. В этом случае отчет должен представляться по форме, утвержденной Минфином России.

#### **12.2.4. Какие доходы не учитываются при определении налоговой базы?**

При определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы, полный перечень которых приведен в ст. 251 НК РФ. В частности, к доходам, не учитываемым при налогообложении, относятся доходы:

- ♦ в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые были получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров, работ и услуг налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

- ♦ в виде имущества, имущественных прав, которые были получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- ♦ в виде сумм НДС, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации при получении имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал;
- ♦ в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно от организации (физического лица), имеющей долю в уставном капитале принимающей организации более 50%;
- ♦ в виде сумм процентов, полученных организациями за просрочку возврата излишне уплаченных и (или) излишне взысканных налогов и сборов;
- ♦ в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики должны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных в рамках целевого финансирования. Подробный перечень средств целевого финансирования дан в п. 14 ст. 251 НК РФ;
- ♦ в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости.

### 12.2.5. Когда осуществляется признание затрат расходами?

Состав затрат, на сумму которых можно уменьшить полученные доходы для исчисления налога на прибыль, определен ст. 252–269 НК РФ.

Под расходами понимаются **любые обоснованные (экономически оправданные)** и документально подтвержденные затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода (ст. 252 НК РФ). В НК РФ нет ссылок на документы, устанавливающие порядок формирования затрат с учетом отраслевого признака. В состав расходов должны включаться любые виды затрат, связанные с производством и реализацией. Главное, чтобы они отвечали ранее упомянутым критериям.

Расходы подразделяются на две группы:

- ◆ расходы, связанные с производством и реализацией;
- ◆ внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, группируются по следующим элементам:

- ◆ материальные расходы (ст. 254 НК РФ);
- ◆ расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ);
- ◆ суммы начисленной амортизации (ст. 256–259 НК РФ);
- ◆ прочие расходы (ст. 260–264 НК РФ).

Суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке, должны включаться в состав прочих расходов (пп. 1 п. 1 ст. 264). Исключение составляют налог на прибыль и платежи за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Глава 25 НК РФ в составе сумм начисленной амортизации признает расходы на амортизацию основных фондов и нематериальных активов. При этом амортизируемым имуществом признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, находящиеся в собственности налогоплательщика, используются им для извлечения дохода, сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Быстроизнашивающиеся предметы со сроком службы менее года включаются в состав материально-производственных запасов. Затраты налогоплательщика на приобретение:

- ◆ инструментов;
- ◆ приспособлений;
- ◆ инвентаря;
- ◆ спецодежды и другого имущества учитываются для целей налогообложения в составе материальных затрат (подп. 3 п. 1 ст. 254).

При определении размера материальных расходов для целей налогообложения следует применять при списании сырья и материалов один из следующих методов оценки:

- ◆ по себестоимости единицы запасов;

- ◆ по средней себестоимости;
- ◆ по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Согласно НК РФ, в состав расходов для целей налогообложения разрешено включать **любые** начисления работникам в денежной и натуральной формах.

Исходя из ст. 255 НК РФ с 2002 г. для целей налогообложения в составе затрат на оплату труда можно учитывать и единовременные поощрительные начисления, и другие расходы. Необходимо только предусмотреть их в трудовых договорах и (или) коллективных договорах с работниками.

В состав расходов на оплату труда включаются платежи по договорам добровольного страхования (п. 16 ст. 255 НК РФ). НК РФ установил суммарный норматив отнесения платежей (взносов) по добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению) на уровне 12% от суммы расходов на оплату труда.

Платежи по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, в целях налогообложения принимаются в размере, не превышающем 3% от суммы расходов на оплату труда.

Норматив установлен для взносов по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей. Суммы таких взносов включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 000 руб. в год на одного застрахованного работника.

В расходы по оплате труда не включаются выплаты, имеющие характер оплаты труда, произведенные по гражданско-правовым договорам, заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации (п. 21 ст. 254 НК РФ). Расходы по таким договорам для целей налогообложения должны учитываться в составе прочих расходов (п. 41 ст. 264 НК РФ).

### **12.2.6. Когда осуществляется признание прочих расходов?**

К числу прочих расходов, в частности, относятся расходы на:

- ◆ ремонт основных средств;
- ◆ освоение природных ресурсов;
- ◆ НИОКР;
- ◆ обязательное и добровольное страхование имущества.

Более полный список дан в статье 264 НК РФ, он не является закрытым. В него могут включаться и другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией (пп. 47 п. 1 ст. 263 НК РФ).

Закрытый перечень представительских расходов приведен в п. 2 ст. 263 НК РФ.

В п. 3 ст. 264 НК РФ определен ряд условий, при выполнении которых расходы на подготовку и переподготовку кадров могут учитываться для целей налогообложения. Три основных требования:

- ◆ обучаемый работник должен быть штатным;
- ◆ образовательное учреждение (российское или иностранное) должно иметь лицензию;
- ◆ программа подготовки (переподготовки) должна способствовать более эффективному использованию специалистов в процессе деятельности организации.

Часть расходов на рекламу учитывается в размере фактических затрат (п. 4 ст. 264 НК РФ):

- ◆ расходы на рекламные мероприятия через СМИ (в том числе объявления в печати, передача по радио и телевидению) и телекоммуникационные сети;
- ◆ расходы на световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- ◆ участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью

или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Нормируются расходы на приобретение (изготовление) призов для рекламных розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний: 1% выручки, точнее, доходов от реализации в отчетном (налоговом) периоде. Нормироваться должны и прочие виды рекламных расходов налогоплательщиков, проводящих массовые рекламные кампании.

В полном объеме включаются в себестоимость расходы, связанные с сертификацией продукции и услуг (обязательной и добровольной). Это касается также расходов:

- ♦ на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (Интернета);
- ♦ на текущее изучение конъюнктуры рынка;
- ♦ платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество.

### **12.2.7. Как производится расчет амортизации при расчете налогооблагаемой прибыли?**

Амортизация — один из элементов текущих расходов, учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли. Статьей 259 НК РФ регламентируются методы и порядок расчета сумм амортизации по амортизируемому имуществу.

Все амортизируемое имущество распределяется на 10 групп. Основным критерий — срок полезного использования, т. е. период, в течение которого объект основных средств и (или) объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Срок полезного использования налогоплательщики определяют самостоятельно на основании классификации основных средств, утвержденной Правительством РФ (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»).

НК РФ определяет два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный.

По амортизируемому имуществу со сроком полезного использования от одного года до двадцати лет включительно (группы с 1-й по 7-ю) может применяться как линейный, так и нелинейный методы начисления амортизации. По зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8–10-ю амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов амортизация должна начисляться только линейным методом.

В п. 4 и 5 ст. 259 приведены формулы для определения норм амортизации при применении линейного и нелинейного методов.

Так, при применении линейного метода норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле

$$K = [1/n] \times 100\%,$$

где  $K$  — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;  $n$  — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

При нелинейном методе норма амортизации по каждому объекту рассчитывается по формуле

$$K = [2/n] \times 100\%,$$

где  $K$  — норма амортизации в процентах к остаточной стоимости, применяемая к данному объекту амортизируемого имущества;  $n$  — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

С месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке. Остаточная стоимость этого объекта в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов. В последующем сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении этого объекта определяется путем деления его базовой стоимости на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования данного объекта.

### **12.2.8. Каковы налоговая ставка и порядок исчисления налога на прибыль?**

Каждый налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащего уплате в бюджет, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52 НК РФ).

В общем случае сумма налога на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 1 ст. 286 НК РФ).

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ) и устанавливается НК РФ в отношении каждого федерального налога.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных Налоговым кодексом (п. 2 ст. 53 НК РФ).

С введением в силу гл. 25 НК РФ изменилась величина налоговой ставки (см. таблицу на с. 237). Согласно п. 1 ст. 284 НК РФ, с 1 января 2002 г. для всех российских организаций и иностранных организаций, получивших прибыль через свои постоянные представительства в Российской Федерации, установлена единая ставка налога на прибыль, максимальная величина которой составляет 24% (кроме отдельных видов доходов).

Налогоплательщикам следует иметь в виду, что законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации, при этом указанная ставка не может быть ниже 13,5%.

По отдельным видам доходов НК РФ предусматривает иные ставки налога (см. таблицу на с. 238).

Налогоплательщикам, получающим доходы от долевого участия в других организациях, следует обратить внимание на применение той или иной ставки налогообложения в зависимости от особенностей определения налоговой базы, установленных ст. 275, п. 3 ст. 284 НК РФ:

- ♦ ставка 0% применяется, если российская организация получает дивиденды от иных (российских или иностран-



## Изменение ставки налогообложения

№ п/п	Прибыль, полученная по видам деятельности	Ставка налога на прибыль, %			
		всего	федеральный бюджет	субъектов РФ	местный бюджет
До 1 января 2002 г.					
1	Все виды деятельности, кроме указанных в п. 2	Не выше 35	11	Не выше 19	Не выше 5
2	Для посреднических операций и сделок, страховщиков, бирж, брокерских контор, банков, других кредитных организаций	Не выше 43	11	Не выше 27	Не выше 5
С 1 января по 31 декабря 2002 г.					
3	Все виды деятельности (кроме отдельных видов доходов)	Не выше 24	7,5	Не выше 14,5	Не выше 2
С 1 января 2005 г.					
	Все виды деятельности (кроме отдельных видов доходов )	Не выше 24	6,5	Не ниже 13 и не выше 17,5	

ных) организаций и выполняются следующие условия: на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивиден-

**Доходы, облагаемые налогом на прибыль по ставкам,  
отличным от базовой ставки 24%**

<b>№ п/п</b>	<b>Виды дохода, облагаемые налогом на прибыль по ставкам, отличным от базовой ставки 24%</b>	<b>Ставка налога на прибыль, %</b>
1	Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство (кроме указанных в п. 2)	20
2	Доходы иностранных организаций, указанных в п. 1, от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок	10
3	Доходы в виде дивидендов, полученные от российских организаций российскими организациями и физическими лицами — налоговыми резидентами Российской Федерации	9
4	Доходы в виде дивидендов, полученные от российских организаций иностранными организациями	15
5	Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (за исключением ценных бумаг, указанных в п. 7 и 8), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 года, и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.	15
6	Доходов в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 года эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга	0

№ п/п	Виды дохода, облагаемые налогом на прибыль по ставкам, отличным от базовой ставки 24%	Ставка налога на прибыль, %
	бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга Российской Федерации	
7	Доходов в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 года, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года, и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.	9
8	Доходов в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно	0
9	Доходы в виде дивидендов в соответствии с пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ	0

дов, и стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством РФ в собственность вклада (доли) в уставном капитале выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 000 000 руб.

- ◆ ставка 15% применяется, если доход в виде дивидендов получает иностранная организация от российской организации;
- ◆ ставка 9% применяется во всех остальных случаях получения доходов в виде дивидендов российскими организациями.

### 12.2.9. Что такое налоговый и отчетный периоды?

Согласно п. 1 ст. 55 НК РФ, под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени, по оконча-

нии которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (по итогам которых уплачиваются авансовые платежи).

Глава 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль» определила налоговый период по налогу на прибыль как календарный год (п. 1 ст. 285 НК РФ). Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (п. 2 ст. 285 НК РФ).

Таким образом, каждый налоговый период — календарный год (с 1 января по 31 декабря) — включает четыре отчетных периода (первый квартал, полугодие, девять месяцев, год), при этом налог на прибыль исчисляется по итогам каждого отчетного периода нарастающим итогом.

#### **12.2.10. В какие сроки уплачивается налог?**

Предприятия (за исключением малых) могут выбрать одну из двух форм уплаты налога на прибыль:

- 1) ежеквартально с уплатой в течение квартала авансовых взносов;
- 2) ежемесячно от фактически полученной прибыли.

**Необходимым условием отнесения предприятий к субъектам малого предпринимательства** является соблюдение критериев, установленных Федеральным законом РФ от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

Сумма налога на прибыль по итогам года (налогового периода) уплачивается не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего квартала.

Ежемесячные авансовые платежи, исчисляемые в общем порядке, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Ежемесячные авансовые платежи, исчисляемые по фактически полученной прибыли, уплачиваются не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным.

По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате квартальных авансовых платежей. Квартальные платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Вновь созданные организации уплачивают авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, если выручка от реализации не превышала 1 000 000 руб. в месяц либо 3 000 000 руб. в квартал. В случае превышения указанных ограничений налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором такое превышение имело место, уплачивает авансовые платежи в общем порядке.

Особенности уплаты налога налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения, установлены в ст. 288 Налогового кодекса РФ.

На сумму авансовых платежей делаются бухгалтерские записи на счетах:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»,**

**К 51 «Расчетные счета».**

### **12.2.11. Как организовать бухгалтерский учет расчетов по налогу на прибыль?**

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» устанавливает порядок отражения в бухгалтерском учете налога на прибыль. Согласно ранее действовавшим нормам, в учете отражалась сумма налога, исчисленная исходя из налогооблагаемой прибыли, определенной в соответствии с налоговым законодательством. Теперь, чтобы получить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, на счетах бухгалтерского учета должны быть отражены:

- ♦ **сумма налога на прибыль**, рассчитанная исходя из прибыли, полученной в бухгалтерском учете, которая отражается следующими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный налоговый расход по налогу на прибыль»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;**

- ♦ **суммы налога, корректирующие ее**, которые возникают в связи с различиями в правилах бухгалтерского и налогового учета.

Это суммы, влияющие на величину налога на прибыль в текущем и в последующих отчетных периодах.

Для отражения информации по налогу на прибыль в бухгалтерском учете в ПБУ 18/02 введены новые понятия.

С целью учета информации по налогу на прибыль в порядке, установленном ПБУ 18/02, в План счетов введены новые счета **09 «Отложенные налоговые активы»** и **77 «Отложенные налоговые обязательства»**, а также внесены изменения в характеристику счета **99 «Прибыли и убытки»**.

Расчет налога на облагаемую прибыль в бухгалтерском учете начинается с определения суммы налога на бухгалтерскую прибыль.

**Бухгалтерская прибыль (БП)** образуется в бухгалтерском учете в результате отражения доходов и расходов в установленном нормативными актами порядке. Она определяется по данным формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» путем корректировки суммы прибыли, показанной по строке 140 «Прибыль (убыток) до налогообложения», на сумму чрезвычайных доходов и расходов.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли, в ПБУ 18/02 названа **условным расходом по налогу на прибыль (УР)**. Именно «расходом» в силу того, что уплата налога означает уменьшение активов организации.

Условный доход (расход) рассчитывается по формулам:

<b>Условный доход</b>	=	<b>Бухгалтерский убыток</b>	×	<b>Ставка налога.</b>
<b>Условный расход</b>	=	<b>Бухгалтерская прибыль</b>	×	<b>Ставка налога.</b>

Сумма условного расхода, начисленного за отчетный период, отражается следующими записями:

**Д 99 «Прибыли и убытки»** субсчет **«Условный налоговый расход по налогу на прибыль»**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на прибыль»**.

В бухгалтерском учете условный доход отражается следующей проводкой:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет **«Расчеты по налогу на прибыль»**

**К 99 «Прибыли и убытки»** субсчет **«Условный налоговый доход по налогу на прибыль»**.

Условный доход рассчитывается и отражается в учете лишь в том случае, когда по данным налогового учета получен убыток.

Налогооблагаемая прибыль не совпадает с бухгалтерской, поскольку она формируется исходя из правил признания доходов и расходов, установленных налоговым законодательством. Поэтому определение налога на облагаемую прибыль в бухгалтерском учете связано с определением разниц, на которые отличаются суммы доходов и расходов, отраженные в бухгалтерском учете, от их сумм, признаваемых в целях налогообложения. Они показывают, за счет каких доходов и расходов налоговая прибыль отличается от бухгалтерской.

Разницы, возникающие по отношению к бухгалтерской прибыли, в ПБУ 18/02 подразделены на постоянные и временные.

**Постоянные разницы (ПР)** — это доходы и расходы:

- ♦ формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- ♦ учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов (п. 4 ПБУ №18/02).

Постоянные разницы возникают по разным причинам, в том числе когда сумма фактических расходов превышает нормы,

в пределах которых они принимаются для целей налогообложения (например, сверхнормативные суточные, расходы на рекламу), или когда какие-то расходы не признаются в целях налогообложения (штрафы и другие санкции в бюджет) или признаются при определенных условиях, которые не выполнены (стоимость недостач материальных ценностей, когда факт отсутствия виновных лиц не подтвержден уполномоченным органом государственной власти), и по другим аналогичным причинам.

Однако в ПБУ 18/02 изложены не все постоянные различия, возникающие на практике. Так, к постоянным различиям следует отнести доходы, которые не отражены в бухгалтерском учете, но возникают в целях налогообложения. Например, в целях налогообложения может возникнуть доход от превышения налоговой стоимости безвозмездно полученного имущества над его стоимостью, отраженной в бухгалтерском учете, в случаях, когда налоговая стоимость выше рыночной. Или суммы, на которые в целях налогообложения доначисляется выручка в связи с доведением цены реализации до рыночной. Возникшие в этом случае доходы приведут к росту налогооблагаемой прибыли по отношению к отраженной в бухгалтерском учете.

Информация о постоянных и временных различиях формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом постоянные и временные различия отражаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные различия учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Постоянные различия должны отражаться обособленно в аналитическом учете по счету учета тех активов и обязательств, в оценке которых возникла постоянная разница. При этом порядок формирования информации о постоянных различиях определяется организацией самостоятельно. Например, она может формироваться в регистрах бухгалтерского учета на отдельных субсчетах.



Поскольку имеют место разницы в сумме прибыли между бухгалтерским и налоговым учетом, то возникают и разницы в сумме налога. Сумма налога, возникающая в связи с постоянной разницей, в ПБУ 18/02 названа постоянным налоговым обязательством.

**Постоянное налоговое обязательство** — это сумма, приводящая к увеличению платежей налога на прибыль в данном отчетном периоде. Постоянное налоговое обязательство возникает в том случае, если налоговая прибыль больше бухгалтерской прибыли.

Величина постоянного налогового обязательства рассчитывается по формуле

$$\text{Постоянное налоговое обязательство} = \text{Постоянная разница} \times \text{Ставка налога.}$$

В бухгалтерском учете постоянные налоговые обязательства отражаются следующими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 99 «Прибыли и убытки»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет «**Расчеты по налогу на прибыль**».

**Под постоянным налоговым активом** понимается сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Перечень доходов, не включаемых в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, указан в ст. 251 НК РФ. Такая разница приводит к уменьшению налога на прибыль, т. е. к возникновению постоянного налогового актива. Отразить возникшую в рассматриваемом случае разницу в сумме налога можно следующей проводкой:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам»** субсчет «**Расчеты по налогу на прибыль**»,

**К 99 «Прибыли и убытки»** — отражено уменьшение налога на прибыль в связи с наличием доходов, не признаваемых в целях налогообложения.

**Временные разницы (ВР)** формируют бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу

на прибыль — в другом или в других отчетных периодах (п. 8 ПБУ № 18/02).

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) делятся на:

- ♦ **вычитаемые временные разницы;**
- ♦ **налогооблагаемые временные разницы.**

**Вычитаемые временные разницы (ВВР)** возникают в случае, если *налогооблагаемая прибыль* оказалась *временно больше, чем бухгалтерская*, это временные разницы, которые в отчетном периоде приводят к увеличению налога на прибыль,

Виды временных разниц	Примеры	Причины возникновения
Вычитаемые временные разницы	Безвозмездно полученные ОС	В бухгалтерском учете их стоимость признается доходом постепенно по мере начисления амортизации, а в налоговом — единовременно после получения
	Убыток	В налоговом учете уменьшает прибыль постепенно в соответствии со ст. 283 НК РФ, а в бухгалтерском — сразу
	Кредиторская при использовании кассового метода	Организация может использовать эти товары (работы, услуги) в одном квартале, а оплатить — в другом
	Суммовые разницы	При покупке товаров, материалов и основных средств в бухгалтерском учете суммовые разницы включаются в их стоимость, а в налоговом учитываются единовременно как внереализационный расход
	Проценты по кредитам на приобретение имущества	В бухгалтерском учете включаются в стоимость имущества, а в налоговом учитываются единовременно как внереализационный расход

Виды временных разниц	Примеры	Причины возникновения
Налогооблагаемые временные разницы	Дивиденды	В бухгалтерском учете признаются доходом в момент начисления, а в налоговом — в момент выплаты
	Компьютерные программы	Если срок использования программы не определен, ее стоимость в налоговом учете списывается сразу, а в бухгалтерском — постепенно исходя из примерного срока использования
	Таможенные пошлины и сборы	При ввозе товара в бухгалтерском учете включаются в стоимость этого товара, а в налоговом признаются расходом одновременно
	Прямые и косвенные расходы	В бухгалтерском учете список прямых расходов шире, поэтому стоимость незавершенного производства, как правило, больше, чем в налоговом
Вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы	Амортизационные отчисления	Возникают, если суммы амортизации в бухгалтерском и налоговом учете различны
	Проценты по займам	В бухгалтерском учете признаются по условиям договора, а в налоговом — на конец квартала (или месяца)

рассчитанного исходя из бухгалтерской прибыли, а в следующих отчетных периодах — к его уменьшению (п. 8 ПБУ № 18/02).

**Налогооблагаемые временные разницы (НВР)** возникают в случае, если *налогооблагаемая прибыль* оказалась *временно меньше, чем бухгалтерская*, т. е. они приводят к уменьшению налога на прибыль в отчетном периоде по отношению к сумме, рассчитанной по бухгалтерской прибыли, а в следующих отчетных периодах — к его увеличению.

**Отложенный налог на прибыль** — сумма, оказывающая влияние на величину налога, подлежащего уплате в бюджет

в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы уменьшают сумму отложенного налога на прибыль, а налогооблагаемые временные разницы его увеличивают.

**Отложенные налоговые активы (ОНА)** — это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отложенный налоговый актив рассчитывается по формуле:

<b>Отложенный налоговый актив</b>	=	Вычитаемая временная разница	×	Ставка налога.
-----------------------------------	---	------------------------------	---	----------------

Отложенный налоговый актив увеличивает величину условного расхода (или дохода) отчетного периода. Постановка актива на учет отражается следующими бухгалтерскими записями:

**Д 09 «Отложенные налоговые активы»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».**

По мере того как уменьшаются вычитаемые временные разницы (до полного погашения), будут соответственно уменьшаться отложенные налоговые активы. Суммы, на которые уменьшаются или полностью погашаются в текущем отчетном периоде отложенные налоговые активы, отражаются в бухгалтерском учете следующей проводкой:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»,**

**К 09 «Отложенные налоговые активы».**

**Отложенное налоговое обязательство (ОНО)** — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде (в последующих отчетных периодах). В случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Отложенное налоговое обязательство признается в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы, и рассчитывается по формуле:

<b>Отложенное налоговое обязательство</b>	<b>=</b>	Налогооблагаемая временная разница	<b>×</b>	Ставка налога.
---	----------	--	----------	-------------------

Возникновение отложенного налогового обязательства отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

**Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»,**

**К 77 «Отложенные налоговые обязательства».**

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств ведется по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

Уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств, происходящее в последующих отчетных периодах в счет начислений налога на прибыль, отражается следующей проводкой:

**Д 77 «Отложенные налоговые обязательства»,**

**К 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».**

**Текущий налог на прибыль** — это налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль.

Текущий налог на прибыль (ТН) рассчитывается по формуле:

<b>Текущий налог</b>				
	Услов- ный расход (услов- ный доход)	+	Постоян- ное нало- говое обя- зательство (постоян- ный нало- говый актив)	+
		(-)	Отложен- ный нало- говый актив	-
			Отложен- ное налого- вое обяза- тельство.	

Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

- ♦ на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете в соответствии с п. 20 и 21 Положения. При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;
- ♦ на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

#### **12.2.12. Как раскрывается информации о расчетах по налогу на прибыль в бухгалтерской отчетности?**

Постоянные налоговые обязательства (активы), отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и те-

кущий налог на прибыль отражаются в отчете о прибылях и убытках.

Задолженность либо переплата по текущему налогу на прибыль за каждый отчетный период отражаются в бухгалтерском балансе соответственно в качестве краткосрочного обязательства в размере неоплаченной суммы налога или дебиторской задолженности в размере переплаты и (или) излишне взысканной суммы налога.

Сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода, отражается по отдельной статье отчета о прибылях и убытках (после статьи текущего налога на прибыль).

## **13. УЧЕТ КАПИТАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ**

### **13.1. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА**

#### **13.1.1. Чем регламентируется порядок ведения учета уставного капитала на предприятиях Российской Федерации?**

- ♦ **Федеральным законом от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (с изменениями и дополнениями) «Об акционерных обществах».** Согласно этому закону, уставный капитал составляет из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов;
- ♦ **Федеральным законом от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ (ред. от 18.02.2006 г.) «Об обществах с ограниченной ответственностью»;**
- ♦ **Федеральным законом от 14.11.2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях».**

#### **13.1.2. В каком порядке формируется уставный капитал?**

**Уставный капитал** — основной источник формирования собственных средств предприятия, необходимых ему для выполнения уставных обязательств.

В настоящее время в зависимости от формы организации коммерческого предприятия понятие той части собственного капитала, размер которого указывается в учредительных документах, реализуется следующим образом:

- ♦ уставный капитал хозяйственных обществ (акционерных обществ и обществ с ограниченной или дополнительной ответственностью);
- ♦ уставный фонд государственных и муниципальных унитарных предприятий;
- ♦ складочный капитал хозяйственных товариществ;



- ◆ паевой фонд производственных и потребительских кооперативов.

**Уставный капитал** складывается из номинальной стоимости долей его участников. Уставный капитал общества определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Сумма уставного капитала отражается в регистрах бухгалтерского учета только после регистрации уставных документов. Величина уставного капитала, отражаемая в бухгалтерском балансе предприятия, должна соответствовать суммам, указанным в учредительных документах.

**На момент регистрации уставный капитал должен быть оплачен не менее чем наполовину**, оставшаяся часть должна быть оплачена в течение года с момента регистрации. При невыполнении этого требования общество должно объявить об уменьшении уставного капитала и зарегистрировать его уменьшение либо прекратить деятельность путем ликвидации. **При неполной оплате в установленный срок** акция поступает в распоряжение акционерного общества (АО), деньги и имущество, внесенные в оплату акций, не возвращаются.

**Минимальный размер уставного капитала**, установленный ГК РФ и Федеральным законом 208-ФЗ, равен 100 ММОТ (минимальная месячная оплата труда) для закрытых и 1000 ММОТ — для открытых акционерных обществ.

**Оценка неденежных вкладов** участников в уставный капитал акционерного общества производится по соглашению между учредителями. Для оценки неденежного вклада участника необходимо обязательно привлекать независимого оценщика согласно Федеральному закону от 07.08.2001 г. № 120-ФЗ.

При этом не имеет значения, превышает ли номинальная стоимость приобретаемых акций 200 минимальных размеров оплаты труда. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества и советом директоров (наблюдательным советом) общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

**Оценка неденежных вкладов** участников в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью произво-

дится по соглашению между учредителями. При совокупной номинальной стоимости приобретаемых долей более 200 минимальных размеров оплаты труда необходима независимая оценка. При этом оценка неденежного вклада участника не может превышать оценки имущества, сделанной независимым оценщиком.

При изменении уставного капитала его надлежит перерегистрировать в установленном законом порядке. Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитала, произведенные в соответствии с установленным порядком, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

При принятии решения об уменьшении уставного капитала (при этом он не должен стать меньше минимального) необходимо уведомить кредиторов. Кредитор может потребовать от предприятия прекращения или досрочного выполнения обязательств и возмещения убытков.

Согласно ст. 99 Гражданского кодекса РФ, если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить и зарегистрировать в установленном порядке уменьшение своего уставного капитала. **Чистые активы** — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов предприятия, принимаемых к расчету, суммы его обязательств, принимаемых к расчету согласно совместному приказу Минфина Российской Федерации № 10н и ФКЦБ № 03-6/пз от 29.01.2003 г. «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

ЧИСТЫЕ АКТИВЫ = АКТИВЫ – ПАССИВЫ	
АКТИВЫ	Активы, участвующие в расчете: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса:               <ul style="list-style-type: none"> <li>● нематериальные активы;</li> <li>● основные средства;</li> <li>● незавершенное строительство;</li> </ul> </li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• доходные вложения в материальные ценности;</li> <li>• долгосрочные финансовые вложения;</li> <li>• прочие внеоборотные активы, включая отложенные налоговые активы</li> </ul> <p>◆ <b>оборотные активы</b>, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• запасы;</li> <li>• налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;</li> <li>• дебиторская задолженность;</li> <li>• краткосрочные финансовые вложения <i>за исключением фактических затрат по выкупу собственных акций у акционеров</i>;</li> <li>• денежные средства;</li> </ul> <p>• прочие оборотные активы, <i>за исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал</i></p>
ПАССИВЫ	<p><b>Пассивы, участвующие в расчете:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ долгосрочные обязательства по займам и кредитам</li> <li>◆ прочие долгосрочные обязательства, включая величину отложенных налоговых обязательств</li> <li>◆ краткосрочные обязательства по займам и кредитам</li> <li>◆ кредиторская задолженность</li> <li>◆ задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов</li> <li>◆ резервы предстоящих расходов</li> <li>◆ прочие краткосрочные обязательства</li> </ul> <p><i>В данных о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности</i></p>

Информацию о стоимости чистых активов надо раскрывать не только в годовой, но и в промежуточной отчетности.

При доведении величины уставного капитала до величины чистых активов предприятия отражается списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года следующими бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 80 «Уставный капитал»,**

**К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».**

**В случае превышения минимального размера уставного капитала над величиной чистых активов общество должно быть ликвидировано.**

Если решение об уменьшении уставного капитала или о ликвидации общества не было принято, его акционеры, кредиторы, а также органы, уполномоченные государством, вправе требовать ликвидации общества в установленном порядке.

### **13.1.3. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет формирования уставного капитала?**

Для учета уставного капитала используется счет **80 «Уставный капитал»**, пассивный балансовый, а для расчетов с учредителями (участниками) — счет **75 «Расчеты с учредителями»**, имеющий активные и пассивные субсчета, балансовый.

Аналитический учет по счету **80 «Уставный капитал»** организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Аналитический учет по счету **75 «Расчеты с учредителями»** ведется по каждому учредителю предприятия.

Записи по счету **80 «Уставный капитал»** производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы предприятия, в соответствии с требованиями действующего законодательства.

После государственной регистрации предприятия его уставный капитал на сумму, зафиксированную в учредительных документах, отражается бухгалтерскими записями на счетах:

**Д 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,**

**К 80 «Уставный капитал».**

На основании данных оценки неденежного вклада участника в уставный капитал делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»,**

**Д 10 «Материалы»,**

**Д 41 «Товары»,**

**К 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».**

#### **13.1.4. Как организуется бухгалтерский учет движения собственных акций акционерными обществами?**

Счет **81 «Собственные акции (доли)»** предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам.

В хозяйственной практике акционерных обществ часто возникают ситуации, когда они по тем или иным причинам с различными целями выкупают у акционеров (участников) собственные акции.

Например, открытое акционерное общество может делать это (с соблюдением установленных законодательством процедур и ограничений):

- ◆ для временного уменьшения количества обращающихся на рынке акций с целью повышения цен на них;
- ◆ для противодействия попытке недружественных структур получить доступ к процессу принятия решения путем скупки голосующих акций общества;
- ◆ для изменения соотношения сил на общем собрании акционеров (акции, находящиеся на балансе общества, не принимают участия в голосовании);
- ◆ для последующего привлечения инвестиций путем продажи выкупленных акций по более высокой цене или

уменьшения уставного капитала путем их аннулирования и т. п.

В установленных законом случаях выкуп акций должен осуществляться акционерным обществом по требованию его акционеров.

Общество с ограниченной ответственностью может приобретать доли (части долей) в своем уставном капитале только в случаях, предусмотренных Федеральным законом от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Приобретение и реализация обществом собственных акций (долей) отражаются по тем же правилам, что и приобретение и реализация акций (долей) сторонних обществ, т. е. в сумме фактических затрат и доходов, независимо от номинальной стоимости.

При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делаются записи по дебету счета **81 «Собственные акции (доли)»** и кредиту счетов учета денежных средств.

Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится следующим образом.

На номинальную стоимость выкупленных акций после выполнения обществом всех предусмотренных процедур составляются записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 80 «Уставный капитал»,**

**К 81 «Собственные акции (доли)».**

Возникающая при этом на счете **81 «Собственные акции (доли)»** разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью относится на счет **91 «Прочие доходы и расходы»**.

## **13.2. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА**

### **13.2.1. Зачем формируется резервный капитал (фонд)?**

**Резервный капитал** создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные организации в соответствии с действующим законодательством.

Для покрытия непредвиденных расходов и понесенных затрат в соответствии с учредительными документами резервный капитал создается и другими организациями по их усмотрению. Для учета резервного капитала используется счет **82 «Резервный капитал»** — пассивный, балансовый. Порядок формирования и использования резервного капитала определяется действующим законодательством или уставом предприятия. Размер отчисления в резервный фонд (капитал) регламентируется действующим законодательством и учредительными документами.

Образование резервных фондов (капитала) может иметь обязательный (в соответствии с законодательством Российской Федерации) и добровольный (в соответствии с порядком, установленным в учредительных документах или учетной политикой) характер.

В соответствии с Федеральным законом от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ (с изменениями от 13.06.1996 г., от 07.08.2001 г.) **«Об акционерных обществах»** в обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% его уставного капитала. Причем его величина может быть больше, так как нормативными документами верхняя граница не предусмотрена. Резервный фонд общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может составлять менее 5% от чистой прибыли общества. Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Ежегодные отчисления в резервный фонд являются обязательными. Производить отчисления ежемесячно или ежеквартально не обязательно, на предприятиях руководствуются своим финансовым планом, который определяет направления использования прибыли по кварталам, а иногда и по месяцам. Отчисления в резервный фонд могут быть неравномерными, лишь в целом за год они составляют не менее 5% годовой чистой прибыли.

Использовать резервный фонд ни на какие цели, кроме указанных в законе, нельзя.

Другие организации могут создавать резервный капитал, а могут и не создавать. Если организация все же решила создать резервный капитал, то его размер, а также порядок формирования указываются в учредительных документах.

### **13.2.2. На каких синтетических счетах ведется бухгалтерский учет резервного капитала?**

Отчисления в резервный капитал из нераспределенной прибыли отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**,

**К 82 «Резервный капитал»**.

Использование средств резервного капитала отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 82 «Резервный капитал»**,

**К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»** — в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка предприятия за отчетный год,

**К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»**

или

**К 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»** — в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

## **13.3. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА**

### **13.3.1. Каким образом формируется и организуется бухгалтерский учет добавочного капитала?**

В составе добавочного капитала предприятия учитываются изменения стоимости основных средств и нематериальных активов в результате их переоценки; эмиссионный доход, который получен в результате превышения номинальной стоимости размещенных акций над их рыночной стоимостью за минусом расходов, связанных с продажей акций; положитель-



ные и отрицательные курсовые разницы в случае погашения задолженности по взносам в уставный (складочный) капитал, выраженной в иностранной валюте; средства целевого финансирования, направленные некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов.

Для учета добавочного капитала используется счет **83 «Добавочный капитал»**, счет пассивный балансовый. При формировании и использовании добавочного капитала делаются бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета. По результатам переоценки основных средств:

- ♦ **увеличение балансовой стоимости** числящихся на балансе предприятия и введенных в действие в отчетном году **основных средств** до их восстановительной стоимости отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 01 «Основные средства»,**

**К 83 «Добавочный капитал»;**

- ♦ увеличение суммы амортизации основных средств в результате переоценки отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 83 «Добавочный капитал»,**

**К 02 «Амортизация основных средств»;**

- ♦ **уменьшение балансовой стоимости** числящихся на балансе предприятий и введенных в действие в отчетном году **основных средств** до их восстановительной стоимости:

**Д 83 «Добавочный капитал»,**

**К 01 «Основные средства»;**

- ♦ уменьшение суммы амортизации основных средств в результате переоценки отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 02 «Амортизация основных средств»,**

**К 83 «Добавочный капитал»;**

- ♦ **дополнительная оценка оборудования, требующего монтажа** и предназначенного для установки, и неза-

вершенного строительства отражается бухгалтерскими записями на счетах:

**Д 07 «Оборудование к установке»,**

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»,**

**К 83 «Добавочный капитал»;**

- ♦ **уценка оборудования, требующего монтажа** и предназначенного для установки, и незавершенного строительства отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 83 «Добавочный капитал»,**

**К 07 «Оборудование к установке»,**

**К 08 «Вложения во внеоборотные активы».**

Суммы, отнесенные в кредит счета **83 «Добавочный капитал»**, как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

- ♦ погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки;
- ♦ направления средств на увеличение уставного капитала;
- ♦ распределения сумм между учредителями организации.

### **13.3.2. Что такое эмиссионный доход?**

**Эмиссионный доход** — это средства, полученные акционерным обществом-эмитентом от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости. Эмиссионный доход представляет собой определенную стоимостную оценку имущества (например, денежных средств), полученного предприятием дополнительно, являющегося, по сути, приростом имущества предприятия, отражаемым непосредственно на счетах учета капитала предприятия в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

### **13.3.3. Как организуется бухгалтерский учет эмиссионного дохода?**

Выпуск дополнительных акций отражается бухгалтерскими записями на счетах:

- ◆ по номинальной стоимости:

**Д 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,  
К 80 «Уставный капитал»;**

- ◆ размещение акций по номиналу отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 50 «Касса»,**

**Д 51 «Расчетные счета»,**

**К 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;**

- ◆ **эмиссионный доход**, возникающий при продаже эмитированных предприятием акций по ценам, превышающим их номинальную стоимость, отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,**

**К 83 «Добавочный капитал».**

Добавочный капитал (эмиссионный доход) в соответствии с действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету может быть направлен:

- ◆ на увеличение уставного капитала:

**Д 83 «Добавочный капитал» субсчет «Эмиссионный доход»,**

**К 80 «Уставный капитал»**

или

**К 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;**

- ◆ на погашение убытков:

**Д 83 «Добавочный капитал» субсчет «Эмиссионный доход»,**

**К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;**

- ◆ на распределение сумм между учредителями предприятия:

**Д 83 «Добавочный капитал»** субсчет **«Эмиссионный доход»**,

**К 75 «Расчеты с учредителями»** субсчет **75-2 «Расчеты по выплате доходов»**.

### **13.3.4. Как ведется бухгалтерский учет вклада в уставный капитал иностранных инвесторов?**

Иностранные учредители (нерезиденты), могут перечислять денежные вклады в валюте. Вклад такого учредителя на момент регистрации акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) определяется в иностранной валюте и его рублевым эквиваленте по курсу на дату регистрации. Для зачисления вклада иностранного учредителя у организации должен быть открыт валютный счет в уполномоченном банке.

**Положительные и отрицательные курсовые разницы в случае погашения задолженности учредителей** по взносам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте, отражаются по кредиту и дебету счета **83 «Добавочный капитал»**. Делаются записи на счетах бухгалтерского учета:

- ♦ на сумму положительных курсовых разниц:

**Д 75 «Расчеты с учредителями»** субсчет **75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»**,

**К 83 «Добавочный капитал»**;

- ♦ на сумму отрицательных курсовых разниц:

**Д 83 «Добавочный капитал»**,

**К 75 «Расчеты с учредителями»** субсчет **75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»**.

## **13.4. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ**

### **13.4.1. Каким образом учитывают нераспределенную прибыль (непокрытый убыток)?**

Обобщение информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка предприятия

осуществляется на счете **84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»**.

Из текста пояснений к данному счету исключены положения по использованию прибыли на создание фондов целевого назначения (накопления, потребления, социальной сферы), а также по учету и использованию прибыли прошлых лет.

С 1 января 2002 г. на счетах учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) следует отражать сумму уценки объектов основных средств, а также разницу между суммой уценки и дооценки объекта, которая была получена в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Ранее эти суммы относились на счета прибылей и убытков в составе операционных расходов.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря бухгалтерскими записями:

**Д 99 «Прибыли и убытки»,**

**К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».**

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря бухгалтерскими записями:

**Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,**

**К 99 «Прибыли и убытки».**

В Плане счетов конечный результат деятельности предприятия называется **«чистая прибыль»** или **«чистый убыток»**, так как в его формировании теперь участвуют операции по начислению налогов, штрафных санкций, пеней и других платежей, которые ранее уплачивались за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения.

**Согласно Плану счетов, все расходы организации должны или капитализироваться (включаться в стоимость активов), или списываться на счет прибылей/убытков (непосредственно или через себестоимость продукции).**

Отнесение каких-либо расходов, кроме строго определенных, на счет чистой прибыли не допускается. К этим определенным расходам относятся расходы на выплату доходов от участия в организации, создание резервного капитала и других резервных фондов, покрытие убытков прошлых лет и др.

Направления прибыли определяются или учредительными документами, или учетной политикой организации.

В пояснениях к счету **84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»** отражена только одна операция по использованию чистой прибыли отчетного года — на выплату доходов учредителям (участникам).

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) предприятия по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,**

**К 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»**

или

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».**

Аналогичные записи делаются при выплате промежуточных доходов.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается бухгалтерскими записями на счетах бухгалтерского учета:

- ♦ при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации:

**Д 80 «Уставный капитал»,**

**К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;**

- ♦ при направлении на погашение убытка средств резервного капитала:

**Д 82 «Резервный капитал»,**

**К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;**

- ♦ при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников:

**Д 75 «Расчеты с учредителями»,**

**К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».**

### **13.5. УЧЕТ СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ**

#### **13.5.1. Как следует организовать бухгалтерский учет целевого финансирования?**

Для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др. используется счет **86 «Целевое финансирование»**.

Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,  
К 86 «Целевое финансирование».**

Использование целевого финансирования отражается записями на счетах бухгалтерского учета:

- ♦ при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации:

**Д 86 «Целевое финансирование»,  
К 20 «Основное производство»**

или

**К 26 «Общехозяйственные расходы»;**

- ♦ при использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств:

**Д 86 «Целевое финансирование»,  
К 83 «Добавочный капитал»;**

- ♦ при направлении предприятием средств на финансирование расходов:

**Д 86 «Целевое финансирование»,  
К 98 «Доходы будущих периодов».**

## **14. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ**

### **14.1. НАЗНАЧЕНИЕ И ПОРЯДОК ОБРАЗОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ ПРЕДПРИЯТИЯМИ**

#### **14.1.1. Зачем необходимо создавать резервы предприятиям?**

Резервы представляют собой обособленную часть источников, которая концентрируется в резервных (страховых) фондах и предназначается для покрытия непредвиденных потребностей, расходов для подстраховки рисков.

В зависимости от назначения формируемого резерва их создают:

- ◆ под снижение стоимости материальных ценностей;
- ◆ под обесценение вложений в ценные бумаги;
- ◆ под покрытие сомнительных долгов;
- ◆ под предстоящие расходы.

#### **14.1.2. Какой существует порядок формирования резервов?**

Организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

**Сомнительным долгом** признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резерв сомнительных долгов создается на основе результатов проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.



В соответствии с учредительными документами или принятой учетной политикой организации остатки фондов и других резервов, образованных организацией за счет прибыли, остающейся в ее распоряжении (нераспределенной прибыли), отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

В целях равномерного включения предстоящих расходов на издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на:

- ◆ предстоящую оплату отпусков работникам;
- ◆ выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- ◆ выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ◆ ремонт основных средств;
- ◆ производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- ◆ предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- ◆ предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- ◆ гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- ◆ покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Минфина РФ.

В бухгалтерском балансе на конец отчетного года отражаются по отдельной статье остатки резервов, переходящие на следующий год, определенные исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

## **14.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДПРИЯТИЙ**

### **14.2.1. На каких синтетических счетах бухгалтерского учета формируют резервы?**

Для учета формирования резервов предназначено несколько счетов в зависимости от назначения создаваемого резерва:

- ◆ на синтетическом активно-пассивном балансовом счете **14 «Резервы под снижение стоимости материаль-**

**ных ценностей»** отражают информацию о резервах под отклонения стоимости сырья, материалов, топлива и т. п. ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости. Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п.;

- ◆ на синтетическом пассивном балансовом счете **59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»** обобщают информацию о резервах под обесценение вложений организации в ценные бумаги;
- ◆ на синтетическом пассивном балансовом счете **63 «Резервы по сомнительным долгам»** находит отражение информация о резервах по сомнительным долгам;
- ◆ на синтетическом пассивном балансовом счете **96 «Резервы предстоящих расходов»** обобщают информацию о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу.

#### **14.2.2. Как ведут учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей?**

Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается в учете на счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»**

**К 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».**

В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена предыдущая запись, зарезервированная сумма восстанавливается и в учете делается запись:

**Д 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы».**

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

### **14.2.3. В каком порядке происходит формирование резервов под обесценение вложений в ценные бумаги?**

При формировании резервов делается запись на счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»**

**К 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги».**

В случае повышения рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, производится бухгалтерская запись на счетах:

**Д 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы».**

При списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы соответствующие резервы, делают бухгалтерскую запись на счетах:

**Д 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы».**

Аналитический учет по счету **59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»** ведется по каждому резерву.

### **14.2.4. Как следует отражать в учете формирование резервов по сомнительным долгам?**

Формирование резервов по сомнительным долгам отражают в учете записью на следующих счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы»**

**К 63 «Резервы по сомнительным долгам».**

В случае списания не востребовавшихся долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся на счетах:

**Д 63 «Резервы по сомнительным долгам»**

**К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»**

**К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».**

Присоединение неиспользованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания, отражается на счетах:

**Д 63 «Резервы по сомнительным долгам»**

**К 91 «Прочие доходы и расходы».**

Аналитический учет по счету **63 «Резервы по сомнительным долгам»** ведется по каждому созданному резерву.

#### **14.2.5. В чем особенности учета резервов на покрытие предстоящих расходов и платежей?**

Резервирование тех или иных сумм под предстоящие расходы отражается бухгалтерскими записями на счетах:

**Д 08 «Вложения во внеоборотные активы»**

**Д 20 «Основное производство»**

**Д 25 «Общепроизводственные расходы»**

**Д 26 «Общехозяйственные расходы»**

**Д 23 «Вспомогательные производства»**

**Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»**

**Д 44 «Расходы на продажу»**

**Д 97 «Расходы будущих периодов»**

**К 96 «Резервы предстоящих расходов».**

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся на счета:

**Д 96 «Резервы предстоящих расходов»**

**К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»** — на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет

**К 23 «Вспомогательные производства»** — на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации и другие.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяют по данным смет, расчетов и т. п. и при необходимости производят корректировку.

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

## **15. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ**

### **15.1. ПОНЯТИЕ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ**

#### **15.1.1. Какие нормативные документы определяют порядок учета кредитов и займов?**

- ♦ **Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации**, утвержденное приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26н;
- ♦ **Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов, кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01)**, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 02.08.2001 г. № 60н, с изменениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н и от 27.11.2006 г. № 155н.

#### **15.1.2. В чем заключается разница между кредитами и займами?**

По **кредитному договору** банк или другая кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее.

По **договору займа** одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется вернуть заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество полученных им вещей того же рода и качества.

Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

## 15.2. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

### 15.2.1. Как правильно организовать бухгалтерский учет краткосрочных кредитов и займов?

Для обобщения информации о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией, используется синтетический пассивный балансовый счет **66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»**.

Суммы полученных организацией краткосрочных кредитов и займов отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 50 «Касса»,**

**Д 51 «Расчетные счета»,**

**Д 52 «Валютные счета»,**

**Д 55 «Специальные счета в банках»,**

**Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,**

**К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».**

Краткосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счете **66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»** обособленно. При этом:

- ♦ если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи на счетах:

**Д 51 «Расчетные счета»** и др.,

**К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»** — по номинальной стоимости облигаций,

**К 98 «Доходы будущих периодов»** — на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью.

Сумма, отнесенная на счет **98 «Доходы будущих периодов»**, списывается равномерно в течение срока обращения стоимости облигаций на счет **91 «Прочие доходы и расходы»;**

- ♦ если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и но-

минальной облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций. Делаются записи на счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».**

Начисленные суммы процентов учитываются обособленно. Причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».**

На суммы погашенных кредитов и займов делают записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,**

**К 50 «Касса»,**

**К 51 «Расчетные счета»,**

**К 52 «Валютные счета»,**

**К 55 «Специальные счета в банках».**

Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно.

**Аналитический учет** краткосрочных кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим заемщикам, предоставившим их.

### **15.2.2. В чем заключаются особенности учета долгосрочных кредитов и займов?**

Информация о состоянии долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией, формируется на синтетическом пассивном балансовом счете **67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».**

Суммы полученных организацией долгосрочных кредитов и займов отражаются записями на счетах бухгалтерского учета:

**Д 50 «Касса»,**

**Д 51 «Расчетные счета»,**  
**Д 52 «Валютные счета»,**  
**Д 55 «Специальные счета в банках»,**  
**Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.,**  
**К 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».**

Долгосрочные займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на счете **67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» обособленно**. При этом:

- ♦ если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи на счетах:

**Д 51 «Расчетные счета» и др.**

**К 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» —** по номинальной стоимости облигаций,

**К 98 «Доходы будущих периодов» —** на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью.

Сумма, отнесенная на счет **98 «Доходы будущих периодов»**, списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет **91 «Прочие доходы и расходы»;**

- ♦ если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций. Делаются записи на счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».**

Начисленные суммы процентов учитываются обособленно. Причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате отражаются в счетах:

**Д 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-2 «Прочие расходы»,**

**К 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».**



На суммы погашенных кредитов и займов делают записи на счетах бухгалтерского учета:

**Д 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»,**

**К 50 «Касса»,**

**К 51 «Расчетные счета»,**

**К 52 «Валютные счета»,**

**К 55 «Специальные счета в банках».**

Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно.

**Аналитический учет** долгосрочных кредитов и займов ведется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим заемщикам, предоставившим их, и отдельным кредитам и займам.

## **16. ЦЕННОСТИ, НЕ ПРИНАДЛЕЖАЩИЕ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **16.1. НАЗНАЧЕНИЕ ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТОВ**

#### **16.1.1. Какие ценности могут не принадлежать организации, но принимать участие в ее деятельности?**

Организации для осуществления своей деятельности пользуются и распоряжаются не только своим имуществом и товарно-материальными ценностями. Сюда относятся:

- ◆ арендованные основные средства;
- ◆ товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение;
- ◆ материалы, принятые в переработку;
- ◆ товары, принятые на комиссию;
- ◆ оборудование, принятое для монтажа;
- ◆ бланки строгой отчетности;
- ◆ списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов;
- ◆ обеспечения обязательств и платежей полученные;
- ◆ обеспечения обязательств и платежей выданные;
- ◆ износ основных средств;
- ◆ основные средства, сданные в аренду.

#### **16.1.2. Как ведется учет ценностей, не принадлежащих организации?**

Для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организациям, но временно находящихся в их распоряжении, условных прав и обязательств, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями предназначены забалансовые счета. Они не связаны с балансовыми счетами.

Все забалансовые счета имеют только дебетовое сальдо. При поступлении средств в организацию их отражают по дебету, а при возврате — по кредиту.

## **17. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ПРЕДПРИЯТИЯ**

### **17.1. ПОНЯТИЕ ОТЧЕТНОСТИ**

#### **17.1.1. Какие документы определяют порядок формирования показателей бухгалтерской отчетности?**

- ◆ **Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности** в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. № 34н, с изменениями и дополнениями, внесенными приказами Минфина Российской Федерации от 30.12.1999 г. № 107н, от 24.03.2000 г. № 31н, от 18.09.2006 г. № 116н, от 26.03.2007 г. № 26 н;
- ◆ **Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации»** ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина Российской Федерации от 06.07.1999 г. № 43н, с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н;
- ◆ Приказ Минфина Российской Федерации от 22.07.2003 г. № 67н **«О формах бухгалтерской отчетности организаций»** с изменениями, внесенными приказом Минфина Российской Федерации от 18.09.2006 г. № 115н.

#### **17.1.2. Зачем нужна бухгалтерская отчетность?**

Согласно Закону «О бухгалтерском учете в РФ» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ, **все организации обязаны составлять** на основе данных синтетического и аналитического учета **бухгалтерскую отчетность**. **Отчетность** представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период.

**Данные отчетности используются** внешними (для данного предприятия) пользователями для оценки ликвидности, эффективности деятельности предприятия, при выборе партнеров.

Отчетность необходима также и для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, для принятия правильных управленческих решений.

### **17.1.2. Назовите требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности**

Отчетность должна быть достоверной и своевременной. **Достоверной** считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

В бухгалтерскую отчетность должны включаться данные, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении предприятия, финансовые результаты его деятельности и изменения в его финансовом положении. Если выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении предприятия, о финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность предприятия включают дополнительные показатели и пояснения. При этом должна быть обеспечена **нейтральность** информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Если посредством отбора или формы представления информация влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов, информация не является нейтральной.

### **17.1.3. Носителем какой информации является бухгалтерская отчетность?**

Как минимум предприятие должно раскрыть в бухгалтерской отчетности данные по группам статей, включенным в бухгалтерский баланс, и статьям, включенным в отчет о прибылях и убытках, в соответствии с требованием Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99.

**Бухгалтерская отчетность предприятия должна отражать состав имущества и источники его формирования, включая имущество производств, хозяйств, иных структурных подразделений, а также филиалов, представительств и иных подразделе-**

ний, выделенных на отдельный баланс и не являющихся юридическими лицами.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала должны приводиться в бухгалтерской отчетности **обособленно — в случае их существенности, а также если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения предприятия или финансовых результатов его деятельности.**

При отсутствии тех или иных показателей, необходимых для выработки у пользователей отчетности полного представления о финансовом положении, следует исходить из требований **принципа существенности**, согласно которому в бухгалтерскую отчетность включаются дополнительные показатели, необходимые пользователю для принятия решения. Кроме того, непосредственно в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках (таких, как «в том числе» или «из них» к соответствующим группам статей или статьям) или в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должна быть раскрыта вся существенная информация (существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5% согласно приказу Минфина Российской Федерации от 28.06.2000 г. № 60н). Предприятие может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации критерия, отличного от вышеназванного.

При разработке и принятии содержания пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках предприятие вправе для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенных показателей или таких показателей, без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения предприятия или финансовых результатов его деятельности, а также отдельных показателей, включенных в Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) согласно образцу формы, представлять их в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включать эти показатели в пояснительную записку.

#### **17.1.4. Насколько открыта бухгалтерская отчетность предприятия?**

**Существенным требованием**, предъявляемым к бухгалтерской отчетности, является ее **открытость**. Она должна быть открытой для ознакомления пользователей: учредителей (участников), инвесторов, банков, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для заинтересованных пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

**Открытые акционерные общества (ОАО) обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня** года, следующего за отчетным, согласно ст. 16 Закона «О бухгалтерском учете». ПБУ 4/99 разрешает публикацию бухгалтерского баланса в сокращенной форме.

Публикуемая в сокращенной форме бухгалтерская отчетность должна содержать из итоговой части аудиторского заключения мнение (оценку) независимого аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности.

#### **17.1.5. В каких случаях бухгалтерская отчетность предприятия подлежит обязательному аудиту?**

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, бухгалтерская отчетность подлежит обязательному аудиту. В соответствии с подп. 1–4 п. 1 ст. 7 Федерального закона от 07.08.2001 г. № 119 ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательному аудиту подлежат:

- ♦ открытые акционерные общества (ОАО);
- ♦ кредитные, страховые организации, фондовые биржи, инвестиционные фонды и т. п. (полный перечень таких организаций приведен в подп. 2 п.1 ст. 7 Федерального закона № 119 ФЗ от 07.08.2001 г.)
- ♦ все организации и индивидуальные предприниматели с объемом выручки от реализации продукции за год, превышающим 500 000 МРОТ или с суммой активов бухгалтерского баланса, превышающей на конец отчетного года 200 000 МРОТ;

- ♦ государственные унитарные предприятия, муниципальные унитарные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения с объемом выручки от реализации продукции за год, превышающего 500 000 МРОТ или с суммой активов бухгалтерского баланса, превышающей на конец отчетного года 200 000 МРОТ (для муниципальных унитарных предприятий указанные финансовые показатели могут быть занижены).

### **17.1.6. Кто подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности?**

Достоверность информации годовой бухгалтерской отчетности предприятия, если она в соответствии с законодательством Российской Федерации подлежит обязательному аудиту, подтверждается аудитором (аудиторской фирмой), имеющим лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Данные бухгалтерской отчетности принимаются в качестве единственно достоверной информации при решении вопроса о финансовой состоятельности, возбуждения дел о банкротстве.

## **17.2. СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

### **17.2.1. Какие основные понятия используются при формировании бухгалтерской отчетности?**

Согласно ПБУ № 4/99, **бухгалтерская отчетность** — единая система данных об имущественном и финансовом положении предприятия и о результатах его хозяйственной деятельности.

**Отчетный период** — это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

**Отчетная дата** — это дата, по состоянию на которую предприятие должно составлять бухгалтерскую отчетность.

**Пользователь бухгалтерской отчетности** — это юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

### **17.2.2. Что положено в основу формирования бухгалтерской отчетности?**

**Образцы типовых форм** годовой и квартальной бухгалтерской отчетности утверждаются Министерством финансов Российской Федерации в соответствии с требованиями Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации и ПБУ 4/99.

Начиная с отчетности за 2000 г. предприятиям дано право самостоятельно формировать показатели бухгалтерской отчетности. Это является необходимым условием для представления полной, достоверной и реальной информации об имущественном и финансовом состоянии предприятия в отчетном периоде.

Рекомендации по объему и формам бухгалтерской отчетности и порядку их составления и представления утверждены приказом Минфина Российской Федерации от 22.07.2003 г. Рекомендации служат прежде всего для выработки общих подходов к формированию бухгалтерской отчетности. При этом не ограничивается самостоятельность предприятий при решении вопроса о составе и форме представления показателей бухгалтерской отчетности с учетом особенностей их деятельности в отчетном периоде. Рекомендуется сохранить коды итоговых строк и коды строк разделов и групп статей бухгалтерского баланса.

При самостоятельной разработке предприятием форм бухгалтерской отчетности на основе образцов форм, приведенных в приложениях к приказу Минфина Российской Федерации от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность, сравнимость, сопоставимость и пр.).

### **17.2.3. Назовите состав бухгалтерской отчетности предприятия**

Бухгалтерская отчетность организации включает:

- ♦ бухгалтерский баланс (форма № 1);
- ♦ отчет о прибылях и убытках (форма № 2);



- ◆ приложения к ним, предусмотренные нормативными актами (22.07.2003 г.):
  - отчет о движении капитала (форма № 3);
  - отчет о движении денежных средств (форма № 4);
  - приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
- ◆ аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- ◆ пояснительную записку, в которой предприятие объявляет об изменениях в своей учетной политике следующего отчетного года.

*Субъекты малого предпринимательства, не применяющие в соответствии с законодательством упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности, имеют право не представлять пояснительную записку и специализированные формы бухгалтерской отчетности.*

**Содержание и формы бухгалтерского баланса,** отчета о финансовых результатах и пояснений к ним применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

#### **17.2.4. Каким образом подтверждаются статьи бухгалтерской отчетности?**

**Статьи бухгалтерской отчетности,** составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации имущества и обязательств в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете». В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок проведения инвентаризации регламентирован Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина Российской Федерации от 27.07.1998 г. № 34н), а также «Типовыми методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (утверждены приказом Минфина Российской Федерации от 13.07.1995 г. № 49).

### **17.2.5. Кто несет ответственность за достоверность представленной бухгалтерской отчетности?**

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет **руководитель предприятия**, и достоверность представленной бухгалтерской отчетности, как это установлено в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», в первую очередь удостоверяет руководитель предприятия, а не главный бухгалтер.

### **17.2.6. Кому предприятие представляет бухгалтерскую отчетность в обязательном порядке?**

В обязательном порядке предприятие представляет бухгалтерскую отчетность:

- ♦ учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества в соответствии с учредительными документами;
- ♦ территориальным органам государственной статистики по месту ее регистрации. Открытость бухгалтерской отчетности для заинтересованных пользователей в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 21.04.1995 г. № 399 «О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности» обеспечивается представлением бухгалтерской отчетности органу государственной статистики;
- ♦ другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

**В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, предприятия публикуют бухгалтерскую отчетность (включая итоговую часть аудиторского заключения).** Предприятия, являющиеся акционерными обществами открытого типа, относятся к таким предприятиям.

Федеральным законом от 28.03.2002 г. № 32-ФЗ внесены изменения и дополнения в Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», касающиеся форм пред-

ставления бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, а с 1 апреля 2002 г., т. е. с момента вступления в силу Федерального закона № 32-ФЗ, передана также по телекоммуникационным каналам связи. Представление бухгалтерской отчетности в электронном виде осуществляется по желанию организации, но ограничено наличием технических возможностей и необходимостью согласия пользователей бухгалтерской отчетности, указанных в ст. 15 Федерального закона № 129-ФЗ.

## Список литературы

1. *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части второй. Т. 1. Налог на добавленную стоимость / Под ред. А. В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 2000.
2. *Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части второй. Т. 2. Подоходный налог / Под ред. А. В. Брызгалина. — М.: Аналитика-Пресс, 2000.
3. *Каморджанова Н. А., Карташова И. В.* Бухгалтерский учет в схемах и рисунках: Учебное пособие. 2-е изд. — М.: ИНФРА-М, 2002.
4. *Каморджанова Н. А., Карташова И. В.* Бухгалтерский учет. Краткий курс. 5-е изд. — СПб.: Питер, 2003.
5. *Каморджанова Н. А., Карташова И. В.* Бухгалтерский финансовый учет. 2-е изд. — СПб.: Питер, 2003 (Серия «Учебники для вузов»).
6. *Каморджанова Н. А., Карташова И. В., Тимофеева М. В.* Бухгалтерский финансовый учет. 3-е изд. — СПб.: Питер, 2006 (Серия «Завтра экзамен»).
7. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2002.
8. *Кутер М. И.* Теория и принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие. — М.: Финансы и статистика. Экспертное бюро, 2000.
9. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.