



ФИНАНСОВЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Ю. А. Бабаев, А. М. Петров

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебник

6-е издание

*Под редакцией
доктора экономических наук, профессора,
заслуженного деятеля науки РФ
Ю. А. Бабаева*



• ПРОСПЕКТ •



Ю. А. Бабаев, А. М. Петров

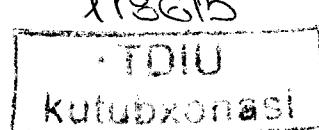
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ



Учебник

*Издание шестое,
переработанное и дополненное*

*Под редакцией
доктора экономических наук, профессора,
заслуженного деятеля науки РФ
Ю. А. Бабаева*



Электронные версии книг на сайте
www.prospekt.org

ОНТУ



УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052я73
Б94

Электронные версии книг
на сайте www.prospekt.org

Авторы:

Бабаев Ю. А., доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки РФ, академик Международной и Российской инженерной академий — гл. 1—4, 12, 15, 17, 18;
Петров А. М., доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации — гл. 5—11, 13, 14, 16.

Рецензенты:

Комиссарова И. П., доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита НИЯУ МИФИ;
Суханова Г. Н., кандидат экономических наук, генеральный директор ООО «Вестаус».

Б94 Бабаев Ю. А., Петров А. М.
Бухгалтерский учет : учебник / под ред. Ю. А. Бабаева. — 6-е изд., перераб. и доп. — Москва : Проспект, 2021. — 496 с.

ISBN 978-5-392-34598-4

В учебнике изложены основы бухгалтерского учета, правила организации и ведения бухгалтерского учета в коммерческих организациях. Учебник проиллюстрирован таблицами, рисунками, схемами бухгалтерских записей на счетах бухгалтерского учета. В каждой главе даются контрольные вопросы, тесты, варианты правильных ответов.

Списки использованных источников, ссылки на нормативные акты и приведенные извлечения из официальных источников позволят читателям при необходимости обратиться к специальной литературе.

Законодательство приводится по состоянию на 1 мая 2018 г.

Для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению «Экономика» и «Менеджмент», аспирантов, бухгалтеров и экономистов.

УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052я73

Учебное издание
**Бабаев Юрий Агивович,
Петров Александр Михайлович**
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ
Учебник

Подписано в печать 02.04.2021. Формат 60×90 $\frac{1}{16}$.
Печать цифровая. Печ. л. 31,0. Тираж 500 (1-й завод 50) экз.
ООО «Проспект»
111020, г. Москва, ул. Боровая, д. 7, стр. 4.

ISBN 978-5-392-34598-4

© Бабаев Ю. А., Петров А. М., 2018
© ООО «Проспект», 2018

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет, потребляя информацию, обобщая ее и генерируя на ее основе новую информацию, по сути своей является языком бизнеса. Без знания основ бухгалтерского учета и экономического анализа невозможно оценить успешность действующего предприятия, не получится составить прогноз его развития. Вот почему в системе высшего профессионального экономического образования изучению бухгалтерского учета всегда отводится немало времени независимо от избранной специальности. Разница состоит лишь в том, что студенты, получающие образование по профилю «бухгалтерский учет, анализ и аудит», изучают бухгалтерский учет в рамках учебных курсов по теории бухгалтерского учета, финансовому учету, управленческому учету, бухгалтерскому делу, в рамках специальных дисциплин, таких как учет на предприятиях малого бизнеса, учет в торговле, учет внешнеэкономической деятельности, учет в банках, осваивают бухгалтерский учет на практике при выполнении лабораторных практикумов, в рамках семинаров и конференций, при прохождении преддипломной практики. Тем же, кто хочет получить знания по экономическим специальностям, напрямую не связанным с бухгалтерским учетом, достаточно будет освоить его в рамках одного курса, который называется «Учет и анализ». Этот курс позволяет получить представление об основополагающих принципах бухгалтерского учета (познакомиться с учетной философией), овладеть методологическим аппаратом, научиться практически работать с первичными документами и учетными регистрами, составлять проводки, понимать и анализировать отчетность организаций.

Этот учебник подготовлен для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению «менеджмент», и включает в себя основы теории бухгалтерского учета и курс по финансовому учету. Этого вполне достаточно, чтобы получить как теоретические, так и практические знания по этому предмету.

Учебник снабжен большим количеством схем, иллюстраций и таблиц, т. е. всем тем, что поможет сделать процесс изучения бухгалтер-

ского учета более эффективным. Материал, представленный не только в виде текста, но и графически, гораздо легче усваивается. В памяти откладывается графическое отображение, что впоследствии позволяет восстановить весь материал, включая текстовый. Это особенно важно в стрессовых ситуациях, которыми часто являются экзамены.

Данный учебник не является сухим академическим учебником, который переиздается из года в год, без всяких изменений. Это живой учебник, который соответствует современному законодательству. К каждой главе предлагаются контрольные вопросы и тесты, по которым можно проверить свои знания. К каждому тесту предлагается четыре ответа, и только один из ответов — правильный. К тестам даются правильные ответы.

Глава 1

ИСТОРИЯ, СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ, СОДЕРЖАНИЕ И НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Исторические этапы формирования бухгалтерского учета

Для понимания современного бухгалтерского учета необходимо тщательное изучение исторических аспектов эволюции учета.

Еще в 256 г. до н. э. Зенон реформировал систему учета, сложившуюся в частных поместьях. Цели учета, как они вытекают из текстов папирусов, могли быть сформулированы так: выявление общего положения хозяйства, что предполагало организацию систематического учета запасов материальных ценностей, регулярный учет расчетных операций; исчисление хозяйственного эффекта в различных областях деятельности и, как следствие, появление первых приемов экономического анализа.

Хотя папирусы Зенона и другие письменные упоминания о счетах свидетельствуют о том, что практика учета имеет долгую историю, первые попытки развития теории учета возникли в XV—XVI вв., когда итальянский математик Лука Пачоли сформулировал цель учета — «это ведение своих дел в должном порядке и как следует, чтобы можно было без задержки получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований»¹. При характеристике факта хозяйственной жизни Пачоли² выделял четыре непреложных момента, которые должны быть отражены в учете: субъект (кто); объект (что); время (когда) и место (где). Людовико Флори (1636) выделял дебитора, кредитора, сумму и характер факта. Первые два требования предполагают выделение субъектов, третий — объекта. Центральное значение имело четвертое требование — характер (природа) факта хозяйственной жизни. Субъект у Л. Флори

¹ Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Статистика, 1974. С. 12.

² См.: Там же. С. 21.

разделен на дебитора и кредитора, объект представлен суммой, и также введено понятие характера (природы) факта хозяйственной жизни. Это было шагом вперед в развитии теории учета, хотя у Флори и отсутствует датирование операций. Первый профессиональный бухгалтер, ставший писать книги, Доменико Манчини (1540) находил возможным появление кредитового сальдо по счету «Касса» вследствие того, что деньги могут быть взяты в кассу на хранение. Запись об этом не делалась по дебету счета «Касса», а отражалась на специальных забалансовых счетах. Однако купец мог истратить эти взятые в долг деньги на приобретение товаров или на какие-нибудь расходы, кредитовать же он должен был счет «Касса», и таким образом на этом счете получалось кредитовое сальдо. Такое положение не смущало Д. Манчини.

Понятие факта хозяйственной жизни привело к возникновению двух очень важных правил, относящихся к учету расчетов. Их сформулировал Л. Пачоли¹:

- нельзя никого считать должником (дебитором) без его ведома, даже если это и оказалось бы целесообразным;
- нельзя считать никого верителем (кредитором) при известных условиях без его согласия.

Более логичное определение дебиторов и кредиторов дал нидерландский бухгалтер Якоб ван дер Шуер (1625), который считал, что дебитор — это тот, кто имеет (владелец), кто получает или кому посылают, тот, кто покупает, кому поставляют, продают или от кого надеются получить платеж, или, наконец, тот, кто должен платить; кредитор — это тот, кто выдает (расходует), с кем рассчитываются, от кого получают, тот, с кем имеют дело, кто продает (поставляет), у кого покупают, тот, кому нужно платить².

Величайшим шагом вперед после работ Л. Пачоли было предложение французского бухгалтера Жака Савари (1622—1690) о необходимости ведения как основных, так и вспомогательных книг³. Таким образом, Ж. Савари сформулировал одно из основных понятий учета: деление счетов и регистров, в которых они ведутся, на синтетические и аналитические, т. е. он создал двухступенчатую систему регистрации данных. Это имело огромные последствия для развития бухгалтерской науки. В этом смысле можно вывести два постулата Ж. Савари:

- сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты;
- сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они были открыты.

¹ См.: Пачоли Л. Указ. соч. С. 78.

² Stevelinck E. La comptabilite a travers les ages. Bruxelles, 1970. P. 99.

³ См.: Галаган А. М. Счетоводство в его историческом развитии. М.; Л., 1927. С. 89.

Соблюдение постулатов Ж. Савари является непреложным условием правильной организации бухгалтерского учета, а обеспечение на практике его постулатов носит название коллации счетов. Причем если коллация в части сальдо (постулат 1) признается и, как правило, достигается, то коллация в части оборотов (постулат 2) иногда нарушается из-за того, что внутренние обороты (например, по синтетическому счету «Товары») проводятся только по аналитическим счетам. Впоследствии Д. Чербони¹ (вторая половина XIX в.) дал более полную интерпретацию соотношения счетов, а постулаты Ж. Савари стали частным случаем постулатов Д. Чербони.

Классификация счетов развивалась французскими бухгалтерами Матье де ла Портом (1685) и Берtrandом Франсуа Барремом (1721). Матье де ла Порт выделял три группы счетов: счета собственника («Капитал», «Убытки и прибыли»); счета имущества («Касса», «Товар» и т. д.); счета корреспондентов (счета расчетов). Такое деление счетов позволяет сформулировать постулат М. де ла Порта: разность сальдо счетов имущества и собственника всегда равна разности сальдо счетов корреспондентов (расчетов)².

Б. Ф. Баррем предлагал две группы счетов: а) счета общие — собственника (счет «Капитал») и его агентов (кассира, кладовщика и т. п.); б) счета частные — корреспондентов — дебиторов и кредиторов. По Б. Ф. Баррему, дебиторская и кредиторская задолженности возникают в том случае, когда обмен не завершен или когда его не было. Во всех случаях, когда обмен завершен, используются общие счета, когда нет — частные³. А. Коррон (1754) все частные счета (корреспондентов) делил на мои (дебиторы) и его — их (кредиторы).

Эволюция счетов такова: сначала появляются счета материальных ценностей; потом счета денежных средств; затем счета расчетов; счета финансовых вложений; счета собственных средств и, наконец, результатные счета.

Рост промышленности и распространение акционерных обществ привели к стремительному развитию теоретической мысли, в том числе в области бухгалтерского учета расчетов. В самом конце XIX и в начале XX в. в Германии появилось новое направление — балансоведение. Возникновение балансоведения было обусловлено пропагандой баланса как основополагающей исходной концепции бухгалтерии (И. Ф. Шер)⁴ и, что особенно важно отметить, деятельностью крупных юристов, соз-

¹ Чернышев М. П. Лекции о бухгалтерии по двойной итальянской системе. СПб., 1894. С. 154.

² Vlaemminck J. H. Histoire et doctrines de la Comptabilite. Paris, 1956. P. 131.

³ Stevelinck E. La comptabilite a travers les ages. Bruxelles, 1970. P. 129.

⁴ См.: Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс / пер. с нем. С. И. Цедербаума. М.: Экономическая жизнь, 1925.

дававших специальную отрасль права — балансовое право (Штауб, Рем, Симон).

Заслугой юристов было формулирование требований к балансу, которые повысили степень доверия к нему.

1. Точность. Как считали немецкие авторы, степень точности зависит от мнения юристов и членов правления, т. е. от закона и целей, которые выдвигает высшая администрация акционерных обществ.

2. Полнота. Капитал в балансе должен показываться в полной номинальной, а не в фактически внесенной сумме. Это требование отстаивало большинство авторов. Наиболее полно оно было выражено Паулем Герстнером¹ и с некоторыми оговорками Рихардом Пассовым, который считал «способ обозначения капитала в полной сумме, определенной уставом, — единственно правильный, но лишь в силу определенно выраженных на этот счет предписаний закона»².

Русский ученый М. В. Федосеев также указывал на необходимость своевременного и точного отражения обязательств в учете: «Принятые на себя предпринимателем обязательства на поставку товаров, продуктов, аренду помещений, заводов и т. п. должны быть непременно своевременно отмечены в его бухгалтерских книгах»³.

При оценке долгов немецкий ученый Симон⁴ рекомендовал резервирование средств для покрытия возможных убытков (счет делькредере). Сами долги должны были, по мысли П. Герстнера, делиться в учете на обеспеченные и необеспеченные (в связи с этим возникла проблема отражения в учете гарантий — залогов и поручительств, а также возможных убытков от взятых на себя обязательств). Он же считал недопустимым сальдинирование обязательств. Сложные проблемы возникали при оценке ценных бумаг, курс которых все время колебался, и поэтому было необходимо выявить отклонения: ажио — превышение курсовой цены над номиналом и дизажио — превышение номинала над курсовой ценой.

В юридической литературе усиленно обсуждался вопрос, рассматривать ли ажио и дизажио как изменение частей капитала или трактовать их только как часть процентов на капитал. Может быть, поэтому П. Герстнер считал, что ажио следует отчислять не на счет «Убытки и прибыли», а на специальный финансово-распределительный счет, с которого в дальнейшем эта сумма должна быть списана. Дизажио отражается так же, только трактуется не как прибыль, а как убыток.

Представляют интерес взгляды этих ученых об особенностях ведения счетов расчетов. Так, А. Кальмес подчеркивал, что «счет вкладов

¹ См.: Герстнер П. Анализ баланса: пер. с нем. Н. А. Ревякина / под ред. Н. Г. Филимонова. М.: Экономическая жизнь, 1926(а).

² Николаев И. Р. Реальность баланса. Л.: Экономическое образование, 1928. С. 86.

³ Вопросы и ответы // Счетоводство. 1894. № 3. С. 52.

⁴ См.: Кальмес А. Фабричное предприятие. М., 1926. С. 223.

негласного компаньона является счетом "Кредиторы", а не счетом "Капитал"¹, а Б. Пенндорф настаивал на том, чтобы личные счета не сальдировались, ибо только в этом случае они сохраняют свой смысл².

На появление двойной записи в нашей стране оказала влияние западноевропейская научная школа. В переведенных работах встречаются разные формы счетоводства: старая итальянская, французская, немецкая.

В описании двойной записи господствует персонификация: «Дебитор есть вещь денег или товаров, которые ты купил, занял или принял; или он есть тот, кто у тебя покупает, занимает или принимает. Кредитор есть тот человек, от кого покупаешь, занимаешь или принимаешь деньги или товары, или оно есть товары или деньги, которые ты продаешь, взаймы даешь или отдаешь...»³ Несколько позже, делая шаг от персонификации к персонализации счетов, И. Сериков писал: «...всякое получение или все то, что приходит в мою власть или распоряжение, делается моим дебитором или должником; напротив того, всякая выдача или все, что из моей власти или распоряжения выходит, становится моим кредитором или заимодавцем»⁴.

В конце XIX — начале XX в. в Санкт-Петербурге издавался журнал «Счетоводство». Одним из наиболее талантливых ученых, работающих в этом журнале, был Лев Иванович Гомберг — член-корреспондент Академического общества бухгалтеров в Париже, действительный член Международной ассоциации бухгалтеров. Заслуживают внимания соображения Л. И. Гомберга об оценке обязательств. Все долги он делил на четыре группы: а) безусловно надежные, от их суммы следует отчислить в резерв на покрытие сомнительных долгов 5%; б) долги, в погашении которых нет уверенности, должны быть показаны в активе баланса в размере 80% общей суммы; в) долги сомнительные подлежат включению в баланс в размере 50% общей суммы; г) безнадежные долги подлежат немедленному отнесению на счет «Убытки и прибыли». Для недвижимости (основных средств) Л. И. Гомберг предполагал переоценку один раз в 5—10 лет. Разница (ущенка) должна была списываться за счет амортизационного фонда (именно фонда, а не регулятива), а при нехватке его — за счет прибыли⁵.

¹ Кальмес А. Указ. соч. С. 26.

² Пенндорф Б. Фабричная бухгалтерия в связи с калькуляцией и статистикой. Л.: Наука и школа, 1928. С. 25.

³ Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъявляющая содержание книг и производование щетов купеческих. СПб., 1783. С. 9.

⁴ Сериков И. Совершенный счетоводец, или Краткое и ясное руководство к бухгалтерии вообще с присовокуплением практических торговых примеров. СПб., 1804. С. 3.

⁵ См.: Счетоводство. 1903. С. 9.

Л. И. Гомберг связывал оценку с целями учета и дал одну из первых классификаций видов оценок: первоначальная, рыночная, восстановительная, номинальная, экспертная (страховая, залоговая), *prome-morie* — для памяти (чисто номинальная оценка, не имеющая ни экономического, ни юридического смысла, например все музейные экспонаты).

Многие особенности отражения в отчетности отдельных видов активов, актуальные в настоящее время, были описаны в нормативных документах конца XIX — начала XX в. Так, Торговым уставом предписывалось правило, согласно которому дебиторская задолженность должна приводиться в балансе по нарицательной стоимости, сомнительные долги — в сумме, на получение которой не потеряна надежда, а безнадежные долги — списываться с баланса полностью, за исключением какой-либо ничтожной суммы, оставляемой в балансе для памяти. Тем не менее отсутствие каких-либо формальных критерии для классификации обязательств нередко приводило к конфликтам между организациями и финансовыми органами.

А. П. Рудановский (1863—1934) считал, что развитие теории бухгалтерского учета должно быть направлено на создание таких моделей учета, которые обеспечат наиболее полное отражение хозяйственных процессов. В отношении бухгалтерского учета финансово-расчетных отношений А. П. Рудановский предложил модель баланса, при которой в пассиве отражались внешние отношения организации, а в активе — внутренние. Это привело к тому, что в активе фигурируют только денежные и материальные счета. Эта теория представляет интерес и в наше время.

О причинах затруднений при ведении учета писал А. Браун: «Счета взаимных расчетов бывают, по обыкновению, больным местом бухгалтерии из-за того, что бухгалтеры составляют таковые лишь в конце года: сличение и проверка не производится, разницы не выясняны»¹.

Другой учений И. Р. Николаев (1877—1942) в части учета обязательств предложил создавать резервы для списания безнадежных долгов².

Эта идея нашла свое дальнейшее развитие в гл. 25 Налогового кодекса РФ, а именно в ст. 266 «Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам», где говорится, что организации вправе создавать резервы по сомнительным долгам. При этом сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам зависит от давности долга.

Нужно проявлять крайнюю щепетильность в расчетах, своевременно возвращать долги, иначе существует риск потерять доверие поставщиков, банков и других кредиторов, получить штрафные санкции по платежам налогов, возврату займов и другой кредиторской задолженности.

В течение всего периода развития бухгалтерского учета как практики учетной мысли и как науки всегда наблюдалась преемственность в учете объектов бухгалтерского учета, развитие методов бухгалтерского учета

¹ Браун А. Как читать баланс? Киев, 1923. С. 36.

² См.: Николаев И. Р. Проблема реальности баланса. Л.: Экономическое образование, 1926.

иногда претерпевало революционный путь, но основные принципы бухгалтерского учета, его философия оставались неизменными.

1.2. Понятия и виды хозяйственного учета

Для получения достоверных сведений о ходе хозяйственных процессов организуется *хозяйственный учет*. Возникновение хозяйственного учета обусловлено потребностями управления материальным производством: руководство хозяйственными процессами невозможно без знания конкретных фактов хозяйственной жизни. Сбор соответствующей информации о ходе хозяйственных процессов начинается с наблюдения за ними; следующий этап — установление их количественных характеристик, т. е. числовых показателей. Затем, будучи зарегистрированными, эти показатели используются для контроля и управления процессами материального производства. В показателях учета раскрываются количественная и качественная стороны хозяйственного процесса: объем изготовленной и проданной продукции, наличие денег в кассе и на счетах, запасы материалов, объемы основных средств, прибыль и т. д.

Объектами хозяйственного учета являются процессы материального производства, совершаемые в условиях определенного экономического строя. Поэтому хозяйственный учет отражает особенности хозяйственных отношений, обусловленные соответствующим способом производства. Таким образом, *хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, измерения и регистрации процессов материального производства с целью контроля и управления ими в условиях конкретного экономического строя*.

В хозяйственном учете для определения количественных характеристик имущества организации, ее обязательств и хозяйственных операций используются три вида измерений: натуральные, трудовые и денежные (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Виды измерителей, используемых в хозяйственном учете

Натуральными измерителями характеризуются учитываемые объекты в натуральном выражении. В зависимости от физических свойств объектов это может быть метр, литр, килограмм, киловатт-час, тонно-километр и др.

В натуральных измерителях отражается состояние, движение и использование имущества: основных средств, нематериальных активов, материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, полуфабрикатов, готовой продукции, товаров и т. п.

Однако, используя натуральные измерители — тонну, метр, литр, штуку и т. д., нельзя получить обобщенные характеристики разнообразных объектов. Натуральные измерители применяются лишь для характеристики однородных предметов.

Трудовые измерители — разновидность натуральных измерителей — используются для исчисления количества затрат рабочего времени, выраженного в определенных единицах времени (в рабочих днях, часах, минутах). Они применяются для подсчета заработной платы персонала организации, контроля за выполнением нормы выработки сдельщиками, для исчисления производительности труда. Однако трудовые измерители не всегда могут выступать в качестве универсального показателя для широкого обобщения трудовых затрат на производство разнородных видов продукции и изделий.

Для отражения в хозяйственном учете таких показателей, как денежные средства, дебиторская и кредиторская задолженность, капитал и резервы, кредиты и займы, а также объем валовой и проданной продукции, ее себестоимость, доходность или убыточность, используется денежный измеритель.

Показатели в денежном измерителе исчисляются исходя из натуральных и трудовых измерителей; денежный измеритель применяется для обобщения имущества, обязательств и хозяйственных операций в едином универсальном измерении — в рублях.

Различают три вида хозяйственного учета: оперативный, статистический и бухгалтерский (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Виды хозяйственного учета

Каждый из них имеет свою специфику, круг наблюдаемых явлений, задачи и методы наблюдения. Дополняя друг друга, они составляют единую систему хозяйственного учета в Российской Федерации.

Оперативный учет используется для регистрации, наблюдения и контроля отдельных явлений финансово-хозяйственной деятельности организации с целью повседневного руководства ею. Сведения оперативного учета собираются на определенную дату устно, по телеграфу, телефону или отсылаются по электронной почте в виде срочных извещений руководству организаций, собственникам (участникам, учредителям) и государственным органам, если это предусмотрено законодательством Российской Федерации. С помощью оперативного учета в организациях осуществляют повседневный оперативный контроль за ходом выпуска и продажи продукции и расходованием фонда заработной платы, своевременным приобретением материальных ценностей, осуществлением расчетов с поставщиками и покупателями и т. д. Такая информация необходима для соответствующих оперативных выводов и разработки конкретных рекомендаций, устраняющих негативные тенденции и выявляющих дополнительные резервы с последующим их использованием в производстве.

Статистический учет отражает и обобщает массовые явления и их закономерности в финансово-хозяйственной деятельности организаций, общественной жизни и природе. Он тесно связан с другими видами хозяйственного учета, использует данные оперативного и бухгалтерского учета, имеет свои особые приемы сбора данных (переписи, анкеты, опросы) и способы их обработки (группировку, сводку, исчисление различных показателей: средних, индексов, коэффициентов корреляции и т. п.). Данные статистического учета используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разрезе отдельных организаций, экономического региона и страны. Статистика не ограничивается отражением процессов материального производства. Она охватывает все стороны экономической и общественной жизни, показывает численность и состав населения, рождаемость и смертность людей, материальный и культурный уровень жизни народа; позволяет осуществить переоценку основных фондов, раскрывает инфляционные процессы, явления политической жизни страны и т. д.

Бухгалтерский учет — формирование документированной систематизированной информации о фактах хозяйственной жизни, активах, обязательствах, источниках финансирования деятельности, доходах, расходах, иных объектах в соответствии с требованиями, установленными Законом «О бухгалтерском учете», и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Из определения бухгалтерского учета вытекают его цели — сбор, регистрация и обобщение информации деятельности организации.

В отличие от остальных видов учета бухгалтерский учет:

- является документально обоснованным учетом;
- непрерывен (изо дня в день) во времени и сплошной по охвату (без всяких пропусков) всех изменений, происходящих в финансово-хозяйственной деятельности организации;
- применяет особые, только ему присущие способы обработки информации (бухгалтерские счета, двойную запись, баланс и др.).

Бухгалтерский учет состоит из трех самостоятельных частей: финансового учета, управлеченческого учета и налогового учета (рис. 1.3).

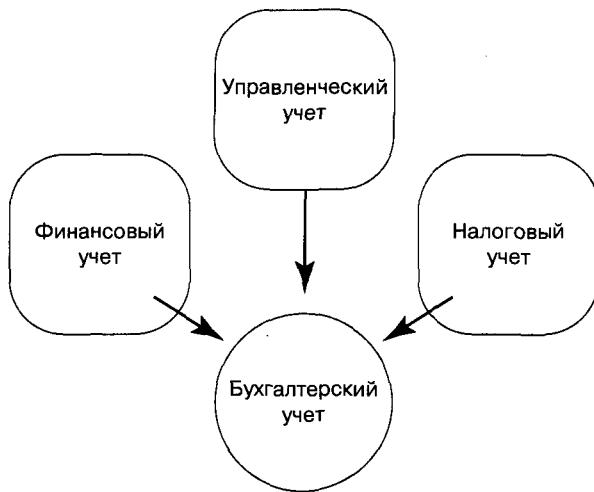


Рис. 1.3. Составные части бухгалтерского учета

Финансовый учет — это система сбора и обобщения учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, а также составление финансовой отчетности. Данные финансового отчета используются внутри организации руководителями различных уровней и внешними пользователями (инвесторами, кредиторами, банками, налоговыми и финансовыми органами и т. д.). Финансовый учет охватывает значительную часть бухгалтерского учета, аккумулируя информацию об имуществе и обязательствах организации — нематериальных активах, основных средствах, арендованном имуществе, финансовых вложениях, оборотных активах и обязательствах организации, капитале, фондах и резервах, прибыли и убытках и т. д.

Управлеченческий учет, будучи составной частью бухгалтерского учета, предназначен для сбора учетной информации, используемой внутри организации руководителями различных уровней. Его глав-

ное предназначение — обеспечить необходимой и в полном объеме информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных результатов, решение проблем оценки эффективности бизнеса.

Управленческий учет обобщает плановую нормативную, прогнозную и аналитическую информацию; он более полно отражает учетные процедуры наблюдения, измерения и регистрации.

В системе управленческого учета информация о затратах производства группируется и учитывается по:

- видам затрат (материальные, на оплату труда и др.);
- месту возникновения затрат, т. е. структурным подразделениям, в которых концентрируется первоначальное потребление материальных ресурсов (рабочие места бригады, цеха и т. п.);
- носителям затрат, видам продукции, работ и услуг данной организации, предназначенных для продажи на рынке.

Налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

1.3. Основные требования к ведению бухгалтерского учета, его задачи

К ведению бухгалтерского учета во всех организациях независимо от форм собственности предъявляют одинаковые требования, регламентированные различными нормативными документами.

Основные требования.

1. Организация ведет бухгалтерский учет имущества обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета, который утверждается организациями на основе Плана счетов бухгалтерского учета (далее — План счетов).

2. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации — в рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерской отчетности осуществляются на русском языке.

3. Соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики обязательно для всех организаций. Эта политика, как правило, предусматривает следующие требования: полноту; своевременность; осмотрительность (не допускать скрытых резервов); приоритет содержания над формой (исходить не столько из правовой формы, сколько из экономического содержания фактов); непротиворечивость (равенство данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам син-

тетического учета на последний календарный день каждого месяца); рациональность (рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из специфики деятельности и величины организации).

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

5. Имущество, принадлежащее организации на правах собственности, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

6. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

7. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, представление бухгалтерской отчетности, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, обеспечение в установленных законодательством Российской Федерации случаях проведения обязательного аудита несут руководители организаций.

К задачам бухгалтерского учета относятся:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой как внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организаций, так и внешним — инвесторам, кредиторам и др.;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением организацией законодательства Российской Федерации при осуществлении ею хозяйственных операций, за их целесообразностью, за сохранностью и использованием материальных трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- своевременное предупреждение появления негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности организаций, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов и прогнозирование результатов работы организации на текущий период и на перспективу;
- содействие конкуренции на рынке с целью получения прибыли.

1.4. Принципы бухгалтерского учета

Принцип — основа, исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие вытекающие из него утверждения.

Основные принципы бухгалтерского учета можно условно разделить на две группы — допущения и требования (рис. 1.4). Требования обязательны к исполнению организациями, допущения организации могут не соблюдать, но причина такого несоблюдения должна обязательно быть раскрыта.

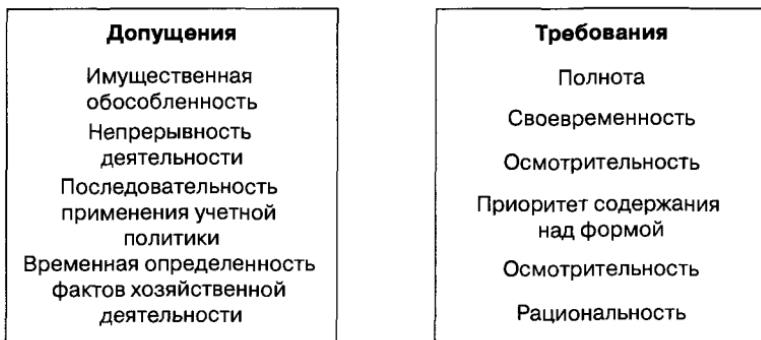


Рис. 1.4. Принципы бухгалтерского учета

Принцип имущественной обособленности — активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

Принцип непрерывности деятельности — организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Принцип последовательности применения учетной политики — принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

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

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

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

Принцип осмотрительности означает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Принцип приоритета содержания перед формой означает отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

Принцип непротиворечивости означает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

Принцип рациональности означает рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации.

Ученые принципы, являясь основой, общей концепцией бухгалтерского учета, способствуют разработке его стандартов. Несоблюдение или нарушение этих принципов приведет к значительным искажениям учетной информации, к утрате ею объективности и достоверности и, следовательно, к невозможности ее использования в процессе принятия конкретных управленческих решений, направленных на совершенствование деятельности организации.

1.5. Бухгалтерская профессия и профессиональная этика

В настоящее время, в условиях перехода к рыночной экономике, профессия бухгалтера стала довольно престижной и сравнительно высокооплачиваемой. Министерство образования РФ с учетом международных нормативов разработало государственные образовательные стандарты высшего профессионального образования, в том числе и по специальности «бухгалтерский учет, анализ и аудит». Образовательный стандарт по этой специальности включает в себя четыре цикла дисциплин: гуманитарных, социально-экономических, общепрофессиональных и специальных. Изучению специальных дисциплин уделено особое внимание, предусмотрено наибольшее количество часов, что позволяет детально изучить бухгалтерский учет (в организациях внешнеэкономической деятельности), экономический анализ, аудит, налогообложение, финансы предприятия, автоматизированные информационные технологии в бухгалтерском учете, а также посвятить достаточно времени экономике, праву, математике, статистике, управлению, науке о поведении.

Специалист-бухгалтер должен уметь использовать экономико-математические методы, модели и современные технические средства управления; проводить научные исследования по профилю специальности; обрабатывать и анализировать полученные результаты; владеть рациональными приемами поиска и использования экономической информации. Глубокое познание профессиональных дисциплин в сочетании с практическими навыками обеспечивает высокую квалификацию бухгалтера, опытный бухгалтер всегда сможет успешно работать в должности экономиста, аналитика, банкира и финансиста.

В условиях перехода к рыночным отношениям бухгалтеры специализируются по четырем направлениям.

1. Управленческий, финансовый учет и налоговый учет. Бухгалтер работает по найму в организациях различных форм собственности, в банках, в финансовых органах и в организациях внешнеэкономической деятельности. Благодаря широкому, всестороннему и глубокому взгляду на все стороны деятельности *организации*, он оказывает значительное влияние на ее финансовые результаты, предотвращает отрицательные явления хозяйственной деятельности и выявляет внутрихозяйственные резервы, обеспечивает финансовую устойчивость *хозяйствующего субъекта*.

Бухгалтер по управленческому, финансовому и налоговому учету обязан постоянно обновлять свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета и аудита, анализа, налогообложения, финансово-банковской деятельности и гражданского права, российских и международных норм и стандартов бухгалтерского учета. Он может подтверждать свою профессиональную компетентность и подготовку путем прохождения аттестации на получение квалификации профессионального бухгалтера по управленческому и финансовому учету.

Международный опыт, традиции отечественного учета и сложившиеся экономические условия в России требуют принятия Кодекса профессиональной этики бухгалтеров. Таким кодексом давно уже пользуются ведущие профессиональные объединения бухгалтеров США, Великобритании, Австралии и других стран. Так, в кодексе профессиональной этики Американского института присяжных бухгалтеров закреплены следующие моральные нормы:

- объективность и независимость членов организации при выполнении служебных обязанностей;
- запрещение покровительства, использующего принуждение, превышение полномочий и недобросовестную рекламу;
- разрешение консультаций, предполагающих личное умение;
- запрещение участвовать в комиссионной продаже, кроме отдельных видов деятельности (например, компьютерные услуги и услуги, связанные с обработкой данных);
- категорическое запрещение совместительства и вымогательства. Они рассматриваются как грубое нарушение профессиональной этики;
- обязательная ориентация бухгалтера на общечеловеческие моральные правила и нравственные нормы в своих поступках и решениях, на жизнь и работу по совести, воспитание в себе таких качеств, как объективность, независимость, компетентность и честность.

Бухгалтер обязан объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты по вопросам, входящим в его компетенцию. Он

не должен допускать, чтобы личная предвзятость, предрассудки либо давление со стороны отражались на результатах его деятельности. Независимость предполагает способность бухгалтера действовать честно и объективно: отражать действительное положение дел предприятий независимо от каких-либо условий; вести бухгалтерский учет и формировать финансовые результаты, опираясь только на законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Компетентность и честность в работе — основа успеха в профессиональной деятельности бухгалтера. Если бухгалтер чувствует, что некомпетентен в тех или иных вопросах, то он обязан честно сказать об этом руководству организации и пригласить для оказания помощи в работе более компетентного специалиста. Дело чести каждого бухгалтера внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать утвержденные бухгалтерские стандарты, поддерживать высокий уровень своих знаний, постоянно совершенствовать профессиональное мастерство.

2. Независимая бухгалтерская деятельность. Бухгалтер не работает в какой-либо организации или в учреждении, а предоставляет им свои профессиональные услуги платно. К этой категории в основном относятся бухгалтеры-аудиторы, оказывающие платные услуги по проведению аудиторских проверок, налогообложению, консультирующие по управлению и финансовому учету и т. д. Престиж аудитора очень высок, однако, чтобы заняться аудиторской деятельностью, необходимо получить аттестат или лицензию (индивидуальную) путем сдачи письменных и устных экзаменов и иметь опыт практической работы.

3. Бюджетный учет. Бухгалтер по найму работает в правительственные учреждениях всех уровней, общественных и добровольческих организациях, высших и средних учебных заведениях, больницах, школах и других бюджетных организациях. Он занимается ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности, контролирует законность и эффективность использования бюджетных и общественных средств.

4. Педагогическая деятельность. Подготовка бухгалтеров — творческая и почетная деятельность, которая может идти по трем направлениям.

Первое — в школах и на краткосрочных курсах. Здесь работают преподаватели, окончившие высшее учебное заведение по специальности, а также специалисты с опытом работы и средним специальным образованием.

Второе — в колледжах и техникумах. Здесь могут работать преподаватели, окончившие университеты и институты по специальности, профессиональные бухгалтеры и аудиторы, а также преподаватели с ученой степенью кандидата наук.

Третье — в университетах и в институтах. Здесь, как правило, преподают люди, имеющие ученую степень кандидата или доктора по специальности. Таким образом, бухгалтерская специальность стала творческой, интересной и престижной.

1.6. План счетов

План счетов бухгалтерского учета деятельности организации (табл. 1.1) и инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. приказов Минфина России от 7 мая 2003 г. № 38н, от 18 сентября 2006 г. № 115н, от 8 ноября 2010 г. № 142н) [51].

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Перечень синтетических счетов в Плане обязателен для применения. Помимо них в Плане предусмотрены и субсчета. На основе Плана счетов организации в принятой учетной политике утверждают рабочий план счетов, который при необходимости используется для проведения анализа, контроля и составления отчетности. В то же время он способен удовлетворять внутренние потребности организации в учетной информации более детально и конкретно.

Организации при необходимости могут по согласованию с Минфином России вводить в План счетов дополнительные синтетические счета, используя номера свободных счетов. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, могут объединяться, исключаться и вводиться дополнительно.

Порядок ведения аналитических счетов устанавливается организацией исходя из инструкции и других нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств материально-производственных запасов и т. д.).

Все синтетические счета имеют двузначный номер (от 01 до 99) и разбиты на восемь разделов, в каждом из которых имеются свободные номера на случай дополнительного ведения счетов.

Субсчета отдельных синтетических счетов нумеруются по порядку в пределах каждого счета. Номера субсчетов добавляются к номеру синтетического счета.

Забалансовые счета даны в приложении к Плану счетов, их 11.

Планом счетов бухгалтерского учета для всех организаций предусмотрено 99 счетов, практически в настоящее время используются 62 счета, а остальные номера пока свободны.

Таблица 1.1

**План счетов бухгалтерского учета
финансово-хозяйственной деятельности организаций**

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. ВНЕОБОРОННЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части

Продолжение табл. 1.1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
		6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивание и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	

Продолжение табл. 1.1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Общехозяйственные расходы	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел IV. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
Раздел V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	

Продолжение табл. 1.1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	

Раздел VI. РАСЧЕТЫ

Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	

Продолжение табл. 1.1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. КАПИТАЛ		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
Раздел VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 5. Прибыль/убыток от продаж

Продолжение табл. 1.1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 3. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	

Окончание табл. 1.1

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

1.7. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

Общее правовое и методологическое руководство бухгалтерским учетом в России осуществляется Правительством РФ и Минфином России.

В России ведется постоянная работа по совершенствованию системы правового и методического регулирования бухгалтерского учета, базирующаяся на четырехуровневой системе нормативно-правовых актов (рис. 1.5).

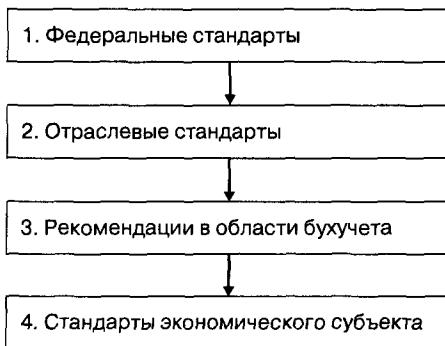


Рис. 1.5. Система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

- 1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в рубли;

4) требования к учетной политике;

5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8) состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

9) состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами организационных форм ведения бухгалтерского учета, организаций бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их дея-

тельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Контрольные вопросы

1. Расскажите кратко об истории зарождения бухгалтерского учета.
2. Кто впервые ввел понятие счетоводство (бухгалтерского учета)?
3. Назовите великий труд Луки Пачоли, в котором раскрывается смысл учетных записей; в каком году он был издан?
4. Назовите последователей Луки Пачоли по вопросу применения учета в различных отраслях в XV—XVIII вв.
5. В каком году в России появилось слово «бухгалтер»?
6. В каком году в России стали использовать такие понятия, как «двойная запись» и «бухгалтерские счета»?
7. Когда бухгалтерский учет зародился в России как наука? Кто был основоположником этой науки?
8. Что представляет собой хозяйствственный учет?
9. Какие измерители применяются в учете?
10. Какие недостатки имеют натуральные и трудовые измерители?
11. Перечислите виды хозяйственного учета.
12. Дайте характеристику оперативного учета.
13. Что представляет собой статистический учет?
14. Дайте характеристику различных видов хозяйственного учета.
15. Какие связи существуют между различными видами хозяйственного учета?
16. На какие четыре вида подразделяется бухгалтерский учет?
17. Перечислите основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету, и дайте характеристику.
18. Каковы основные задачи бухгалтерского учета? Дайте их характеристику.
19. Может ли организация юридически функционировать без ведения бухгалтерского учета?

20. Почему бухгалтерский учет является составной частью управленческой и информационной системы организации?
21. Какие функции присущи организации в ходе принятия управленческих и финансовых решений?
22. На какие группы можно разделить пользователей бухгалтерской информации?
23. Какими показателями характеризуется полезность информации?
24. Что означает ценность информации и какими факторами она определяется?
25. Назовите факторы, определяющие надежность информации.
26. Что означает понятие «принцип бухгалтерского учета»?
27. Перечислите и охарактеризуйте принципы бухгалтерского учета.
28. Дайте характеристику бухгалтерской профессии и профессиональной этики.
29. По каким направлениям готовятся специалисты-бухгалтеры?
30. Какими качествами должен обладать бухгалтер?

Тесты

По каждому из представленных контрольных тестов для итоговой оценки знаний студентов по курсу «Бухгалтерский учет» даются четыре ответа, один из которых правильный.

1. Где впервые появился бухгалтерский термин «кредит»?

Ответы	1	в Италии
	2	в Риме
	3	в Англии
	4	в Египте

2. Кто впервые ввел понятие счетоводства (бухгалтерского учета)?

Ответы	1	Альвизе Казанова
	2	Людовико Флори
	3	А. ди Пистро
	4	Лука Пачоли

3. Что признавала простая бухгалтерия основным объектом?

Ответы	1	Имущество
	2	Финансовый результат
	3	Кассы
	4	Материальные ценности

4. В каком году в России появляются понятия «двойная запись» и «бухгалтерский учет»?

Ответы	1	1831
	2	1722
	3	1833
	4	1866

5. В каком году в России появилось слово «бухгалтер»?

Ответы	1	1710
	2	1714
	3	1722
	4	1866

6. Когда бухгалтерский учет зародился в России как наука?

Ответы	1	1830—1840 гг.
	2	1840—1860 гг.
	3	1845—1850 гг.
	4	1860—1870 гг.

7. Что является объектом бухгалтерского учета?

Ответы	1	Хозяйственная деятельность организаций и их подразделений
	2	Экономические ресурсы, классификация по группам с детализацией по отдельным видам
	3	Хозяйственные операции и их результаты: снабжение, производство, продажа и финансовые результаты
	4	Имущество организации, ее обязательства и хозяйствственные операции, осуществляемые в процессе их деятельности

8. Какие измерители применяются в хозяйственном учете для отражения имущества организаций?

Ответы	1	Денежные и трудовые
	2	Натуральные и денежные
	3	Трудовые и натуральные
	4	Натуральные, трудовые и денежные

9. Сгруппируйте учетную информацию в зависимости от функций управления

Ответы	1	Плановая и аналитическая
	2	Информационная и контрольная
	3	Информационная, контрольная, плановая, аналитическая сохранность регулированность
	4	Учетная и аналитическая

10. Какие виды хозяйственного учета вы знаете?

Ответы	1	Текущий, финансовый, оперативный
	2	Оперативный, статистический и бухгалтерский
	3	Статистический, управленческий и нормативный
	4	Бухгалтерский, оперативный и финансовый

11. Назовите основные стадии бухгалтерского учета?

Ответы	1	Классификация и обобщение полученной информации на счетах и в учетных регистрах
	2	Формирование первичной информации и отчетных показателей
	3	Обобщение полученной информации и принятие экономических решений
	4	Формирование первичной информации, классификация и обобщение полученной информации на счетах и в учетных регистрах, формирование отчетных показателей, анализ и принятие экономических решений

12. Каковы основные требования к ведению бухгалтерского учета?

Ответы	1	Обязательное соблюдение в течение года принятой учетной политики и ведение учета имущества и обязательств, а также хозяйственных операций в рублях
	2	Бухгалтерский учет ведется непрерывно в течение отчетного года методом двойной записи
	3	Соблюдение учетной политики, непрерывность учета, метода двойной записи, обосновленность учета собственности организаций, раздельного учета текущих затрат, ведения учета в валюте РФ — в рублях
	4	Обоснованный учет имущества организации от других юридических лиц и своевременная регистрация на бухгалтерских счетах результатов инвентаризации

13. В чем состоят задачи бухгалтерского учета?

Ответы	1	Обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности
	2	Формирование, обеспечение информацией, своевременное предотвращение негативных явлений, выявление внутрихозяйственных резервов и прогнозирование результатов деятельности организации на текущий период и на перспективу
	3	Содействие конкуренции на рынке с целью получения максимальной прибыли
	4	Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации за отчетные периоды

14. Назовите пользователей бухгалтерской информации в переходный период к рыночным отношениям

Ответы	1	Внутренние и внешние пользователи
	2	Лица, непосредственно занятые в управлении
	3	Лица, не работающие в организации, но имеющие прямой финансовый интерес к деятельности организации
	4	Лица, непосредственно не работающие в организации, но имеющие косвенный финансовый интерес, и различные финансовые институты

15. Какими признаками характеризуется полезность бухгалтерской информации?

Ответ	1	Своевременность, правдивость
	2	Ценность, прозрачность
	3.	Ценность, надежность
	4	Надежность, правдивость

16. Каковы базовые принципы бухгалтерского учета?

Ответы	1	Автономность, периодичность, денежное измерение, преемственность
	2	Автономность, двойная запись, преемственность
	3	Автономность, двойная запись, денежное измерение, преемственность начислений, осмотрительность
	4	Объективность начислений, преемственность, периодичность

17. Что представляет собой План счетов?

Ответы	1	Документ, сгруппированный по экономически однородному признаку
	2	В перечне бухгалтерских счетов их шифры сгруппированы по экономическому признаку
	3	Перечень аналитических и синтетических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета, составления отчетности и получения информации для оперативного руководства и управления деятельностью организации
	4	Документ, который представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых хозяйственных операций и др.). В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счета второго порядка)

18. По каким направлениям специализируются бухгалтеры в современных условиях хозяйствования?

Ответы	1	Управленческий и финансовый учет
	2	Финансовый учет и педагогическая деятельность
	3	Аудиторская деятельность и учет в бюджетных организациях
	4	Управленческий, финансовый и налоговый учет, независимая бухгалтерская и педагогическая деятельность

19. Что такое Кодекс профессиональной этики бухгалтера?

Ответы	1	Объективность, независимость, компетентность и честность
	2	Честность и независимость
	3	Объективность и честность
	4	Компетентность и честность

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 1. История, сущность, цели, содержание и нормативное регулирование бухгалтерского учета	1	2
	2	4
	3	1
	4	2
	5	1
	6	3
	7	4
	8	4
	9	3
	10	2
	11	4
	12	1
	13	2
	14	1
	15	3
	16	3
	17	4
	18	4
	19	1

Глава 2

ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС, СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

2.1. Общая характеристика предмета и метода бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет как наука имеет свой предмет и метод. Раскрытие и определение предмета и метода бухгалтерского учета позволяют установить его содержание и отличие от других предметов. Содержание предмета бухгалтерского учета определяется экономической сущностью учитываемых объектов.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организации, ее обязательства и хозяйствственные операции, осуществляемые в процессе финансово-хозяйственной деятельности. Объекты бухгалтерского учета подразделяются на три взаимосвязанных раздела: имущество организации по составу и размещению; имущество организации по источникам его образования (собственные и заемные обязательства); хозяйствственные операции и их результаты, получаемые в сферах снабжения, производства и продажи. Предмет бухгалтерского учета, в свою очередь, также подразделяется на три аналогичных раздела, каждый из которых включает в себя конкретные виды имущества. Так, бухгалтерский учет дает обширный информационный материал для внутренних и внешних пользователей. Следовательно, предмет бухгалтерского учета представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах организации и их изменении, выражавшихся в сплошном, непрерывном, документальном отражении всех хозяйственных операций.

Из определения бухгалтерского учета вытекают его цели — сбор, регистрация и обобщение информации финансово-хозяйственной деятельности организации.

Понимание содержания предмета достигается через познание сущности его метода.

Метод бухгалтерского учета охватывает способы и приемы, при помощи которых изучается предмет бухгалтерского учета. Основными элементами метода бухгалтерского учета являются документация, инвентаризация, счета, двойная запись, оценка, калькуляция, баланс и отчетность (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Элементы метода бухгалтерского учета

Документация — письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Каждая хозяйственная операция, подлежащая отражению в бухгалтерском учете, должна быть оформлена документами, в которых приводится полное описание совершенной операции, ее точное количественное выражение и денежная оценка. Правильность сведений, приводимых в документах, подтверждается подписями лиц, ответственных за совершение операции. Все записи в регистрах бухгалтерского учета делаются на основании названных документов, прошедших проверку правильности и объективности их оформления, а также законности совершенных операций.

Если организация совершает операции, которые не могут быть оформлены типовыми документами, она может разработать свою форму первичного документа, которая должна быть предусмотрена учетной политикой организации. Разумеется, форма документа должна содержать перечень обязательных реквизитов, установленных Законом «О бухгалтерском учете».

Инвентаризация — это уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

В результате проведения инвентаризации выявляется соответствие фактических данных показателям учета, а также излишки или недостатки имущества организации. Инвентаризация обеспечивает контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств,

за полнотой и достоверностью данных бухгалтерского учета и отчетности.

Счета бухгалтерского учета — способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу, размещению и источникам образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

Двойная запись — взаимосвязанное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, когда каждая операция одновременно записывается по дебету родного счета и по кредиту другого счета на одинаковую сумму.

Денежная оценка — денежное выражение имущества, обязательств и хозяйственных операций для получения обобщенных данных за текущий период по организации в целом.

Калькуляция — группировка затрат и определение себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) и заготовленных материальных ценностей.

Бухгалтерский баланс, являясь источником информации, представляет собой способ экономической группировки и обобщения имущества организации по составу, размещению и источникам формирования (собственные и заемные обязательства), выраженным в денежной оценке и составленным на определенную дату; состоит из двух частей — актива и пассива.

Бухгалтерская отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Таким образом, бухгалтерский учет и отчетность есть способ итогового обобщения учетной информации организации за текущий и отчетный период.

Объекты бухгалтерского учета

Организация имеет в своем распоряжении многочисленные и разнообразные виды имущества, которые обеспечивают и составляют основу ее хозяйственно-финансовой деятельности. При этом каждый вид имущества в качестве объекта учета по своей экономической сути подразделяется на три взаимосвязанных раздела: имущество по составу и размещению, имущество по источникам их образования (собственные и заемные обязательства), имущество, участвующее в хозяйственных операциях (происходящих в сферах снабжения, производства и продажи) (рис. 2.2).

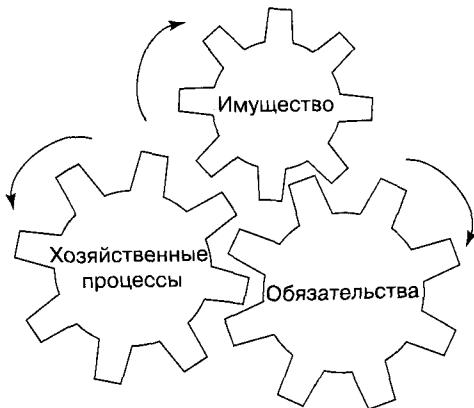


Рис. 2.2. Объекты бухгалтерского учета

Имущество по составу и размещению подразделяется на несколько групп.

1. **Основные средства (01)** — совокупность материально-вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, и стоимостью более 40 000 руб.

2. **Нематериальные активы (04)** — это объекты, используемые в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, имеющие денежную оценку, приносящие доход, обладающие возможностью идентификации, но не являющиеся при этом материально-вещественными ценностями для организации.

3. **Доходные вложения в материальные ценности (03)** — это имущество, предоставляемое организацией для передачи в лизинг, по договору проката за плату во временное пользование с целью получения дохода.

4. **Вложения во внеоборотные активы (08)** — это вложения (затраты) организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, — земельные участки, объекты природопользования, нематериальные активы, затраты по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, подопытных животных, которые учитываются в составе средств в обороте и НИОКР).

5. **Отложенные налоговые активы (09)** — это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога организации, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих периодах (это фактически переплата налога на прибыль в бюджет).

6. Финансовые вложения (58) — это вложения (инвестиции) организации на приобретение государственных и иных краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг (акций, облигаций, векселей и т. д.), а также инвестиции в уставные (складочные) капиталы других организаций, в дочерние, зависимые общества и предоставленные другим организациям займы.

7. Оборотные средства делятся на две части:

предметы труда (сырье, материалы, топливо и др.), которые теряют или видоизменяют свою натуральную форму, полностью потребляются в одном производственном цикле, целиком переносят свою стоимость на продукцию. Их учет ведется на счетах 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» и др.;

готовая продукция и товары для перепродажи (43 «Готовая продукция», 41 «Товары»).

8. Денежные средства (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути») — сумма наличных денежных средств в кассе организации, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке.

9. Дебиторская задолженность (62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами») — задолженность организации юридических и физических лиц за товары и услуги, продукцию, по выданным авансам, суммы за подотчетными лицами и др.

Наряду с показателями, отражающими состав и размещение имущества, в бухгалтерском учете используются и показатели, характеризующие источники образования имущества. Вне зависимости от организационно-правовых видов и форм собственности организаций имущество по источникам образования подразделяется на две группы: собственное (обязательства перед собственниками) и заемное (обязательства перед третьими лицами).

Собственные (обязательства перед собственниками) источники имущества образуют материальную базу организации в денежном выражении. Они состоят из капитала, собственного капитала, фондов, амортизации, бюджетного финансирования и получения средств в порядке дарения.

Капитал. В российской и зарубежной литературе капитал рассматривается не как экономическая категория, а как учетно-правовая. Согласиться с таким утверждением полностью невозможно. По нашему мнению, капитал следует рассматривать по двум направлениям: экономическому и учетно-правовому.

Классическое определение капитала дается в первом томе «Капитала» К. Маркса. Он рассматривает капитал как *экономическую категорию, стоимость которой посредством эксплуатации рабочей силы приносит прибавочную стоимость, т. е. самовозрастает*. Здесь речь идет о том, что своим трудом наемная рабочая сила создает большую стоимость, чем затрачено на ее покупку.

Источником получения прибавочной стоимости является сфера заготовления, производства и реализации, где капитал выступает в качестве средства производства и предметом труда.

Вложения капитала позволяют организации расширять свою деятельность и, как следствие, увеличивать прибыль для последующего развития.

Таким образом, капитал — это экономическая категория, которая возникает в сферах общественного производства, создает прибавочную самовозрастающую стоимость, выступает в виде средства производства и предметом труда.

Капитал как учетно-правовая категория — это в основном деньги, доходы, которые заработаны в процессе деятельности организации, и их инвестируют в свою хозяйственную деятельность, приобретая внеоборотные и оборотные активы, в конечном итоге — для получения прибыли.

Следовательно, состояние движения и реализация экономического капитала осуществляются путем ведения бухгалтерского учета. В этом случае капитал можно рассматривать как учетно-правовую категорию.

В свою очередь, учетно-правовой капитал подразделяется по следующим видам.

1. **Собственный капитал** — это совокупность уставного и добавочного капитала, нераспределенной прибыли и резервного капитала, в том числе:

резервы, образованные в соответствии с законодательством;

резервы, образованные в соответствии с учредительными документами. От этой величины вычитается номинальная стоимость выкупленных акций акционеров.

2. **Привлеченный капитал** — это кредиты, займы и кредиторская задолженность, т. е. финансовые обязательства перед физическими и юридическими лицами.

3. **Активный капитал** — это стоимость всего имущества по составу и размещению, т. е. все то, чем владеют организации как юридически самостоятельные лица, т. е. это и есть экономические ресурсы.

4. **Пассивный капитал** — это источники имущества (активного капитала) организации, состоит из собственного и привлеченного капитала.

Кроме имущества организации и ее обязательств, объектами бухгалтерского учета являются хозяйственные операции организации и их

результаты. *Хозяйственная операция — это действие, которое отражает хозяйственные факты, сделки, расчеты, результаты финансовой деятельности и т. д., состав и размещение имущества, а также источники образования средств (собственные и заемные)*. Через хозяйственные операции, совершаемые в сфере снабжения, производства и продажи, имущество и обязательства подвергаются изменениям.

Сфера снабжения представляет собой совокупность операций, в результате которых организация обеспечивает себя покупными предметами и средствами труда, необходимыми для производства.

В ходе этих операций организация приобретает у поставщиков производственные запасы (сырье, материалы, топливо и др.), являющиеся предметами труда и обеспечивающие вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс организации. При покупке производственных запасов организация уплачивает поставщику их стоимость по ценам приобретения, а также несет дополнительные расходы, связанные со снабжением (расходы по погрузке, перевозке и выгрузке, по доставке со станции железной дороги, аэропорта или пристани на склад организации и др.). Все перечисленные затраты носят название «Расходы по заготовке и доставке производственных запасов». Таким образом, фактическая себестоимость приобретения (заготовления) производственных запасов складывается из стоимости товара по ценам приобретения (заготовления) и расходов по заготовке и доставке его в организацию.

Учет в сфере снабжения (заготовления) ведется на счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. и выполняет две основные задачи:

- обеспечивает контроль за ходом выполнения договоров с поставщиками по снабжению производственными запасами в соответствии с установленными сроками;

- определяет фактическую себестоимость приобретенных производственных запасов.

Сфера производства — основа деятельности организации. Здесь предметы труда превращаются в готовую продукцию с помощью работников, которые воздействуют на них средствами труда и придают им новый вид или свойства, т. е. создают готовую продукцию.

Готовая продукция — это изделия или продукты, полностью произведенные в данной организации, отвечающие требованиям стандартов и техническим условиям и сданные на склад готовой продукции.

В сфере производства используются труд человека, предметы и средства труда, обусловливая соответствующие затраты организации (заработка плата работникам, участвовавшим в процессе производства; стоимость предметов труда, израсходованных на изготовление

продукции; амортизация средств труда, при помощи которых продукция изготавливается). Кроме того, организации осуществляют общепроизводственные расходы (по содержанию и эксплуатации машин и оборудования: суммы износа и затраты на ремонт основных средств производственного назначения; оплаты труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства, и др.) и общехозяйственные расходы (административно-управленческие расходы; расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг и др.).

Учет в сфере производства ведется на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. и выполняет три основные задачи:

- определяет объем производства выпускаемой продукции в целом и по ее отдельным видам, выраженным в денежном и натуральном измерении;
- исчисляет фактическую себестоимость отдельных видов и всей реализованной продукции;
- контролирует экономное и рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Сфера продажи и финансовые результаты организации представляют собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции (оказанием услуг), основных средств и прочих активов, а также определением финансовых результатов (прибыль или убыток) деятельности.

В условиях переходной экономики огромное значение уделяется вопросам продажи готовой продукции, в объем которой включается отгруженная и отпущенная продукция по договорным ценам. При продаже продукции возникают также расходы по сбыту продукции (упаковка, транспортировка, комиссионные сборы, содержание помещений для хранения продукции, оплата труда продавцам, рекламные расходы и др.). Для организации огромное значение имеет определение полной фактической себестоимости проданной продукции, которая состоит из производственной себестоимости и расходов по сбыту продукции. Разница между выручкой (продажной стоимостью) и полной фактической себестоимостью представляет собой финансовый результат (прибыль или убыток).

Кроме того, финансовые результаты также определяются по продаже основных средств и прочих активов. В частности, по основным средствам — из суммы выручки вычитается остаточная стоимость основных средств и расходы, связанные с их продажей. По прочим активам — как разница между продажной ценой (выручкой) и балансовой стоимостью выбывших ценностей, а также понесенных расходов, связанных с их продажей.

Учет продажи и финансовых результатов ведется на счетах 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 40 «Выпуск продукции (работы и услуг)», 43 «Готовая продукция», 99 «Прибыли и убытки» и др. и обеспечивает:

- контроль за ходом выполнения договоров поставок по объему и ассортименту реализованной продукции;
- своевременное и полное исчисление сумм, полученных за реализованную продукцию;
- выявление конечных финансовых результатов деятельности организации (прибыль или убыток).

В предпринимательской торговой деятельности такими хозяйственными операциями являются покупка товаров и их продажа. Здесь возникают многочисленные операции, связанные между собой, а именно: расчетные, транспортные, складские, денежные и товарные.

Таким образом, сфера продажи и финансовые результаты завершают кругооборот имущества и обязательства организации.

2.2. Бухгалтерский баланс

Имущество организации и ее обязательства непрерывно участвуют в сфере производства. Чтобы определить величину всего имущества и обязательств, дать им экономическую оценку за отчетный период, а также оперативно руководить организацией, управлять финансово-хозяйственной деятельностью, необходимо располагать обобщенными данными о ее имуществе и обязательствах. Такое обобщение достигается в процессе составления бухгалтерского баланса. Существуют различные виды бухгалтерских балансов:

- периодический (месячный, квартальный);
- годовой;
- вступительный — составляется при создании новой или при преобразовании ранее действующей организации;
- соединительный — составляют при объединении нескольких организаций в одно юридическое лицо;
- разделительный — составляется, когда из одной организации выделяется несколько самостоятельных организаций;
- санируемый — составляется при приближении организации к банкротству;
- ликвидационный — составляется с начала ликвидационного периода;
- сводный — составляется путем объединения отдельных заключительных балансов организаций; в основном им пользуются министерства, ведомства и концерны;
- консолидируемый — составляется путем объединения балансов юридически самостоятельных организаций, взаимосвязанных между собой экономически; такими балансами пользуются хол-

- динговые компании (владеющие контрольными пакетами акций других компаний), головные организации во взаимоотношениях со своими дочерними и зависимыми обществами;
- баланс-брутто — бухгалтерский баланс, включающий регулирующие статьи (02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов»);
 - баланс-нетто — бухгалтерский баланс без регулирующих статей.

Бухгалтерский баланс — важнейший источник информации о финансовом положении организации за отчетный период. Он позволяет определить состав и структуру имущества организации, мобильность и обрачиваемость оборотных средств, состояние и динамику дебиторской и кредиторской задолженности, конечный финансовый результат (прибыль или убыток). Бухгалтерский баланс знакомит учредителей, менеджеров и другие заинтересованные стороны, связанные с управлением имуществом, с состоянием организации, показывает, чем владеет собственник, т. е. каков в количественном и качественном отношении запас материальных средств, как он используется и кто принимал участие в создании этого запаса. По бухгалтерскому балансу можно определить, сумеет ли организация в ближайшее время оправдать взятые на себя обязательства перед акционерами, инвесторами, кредиторами, покупателями, продавцами или ему угрожают финансовые затруднения. Разумеется, бухгалтерский баланс не в состоянии охватить весь объем информации о деятельности организации, поэтому недостающая часть информации предоставляется в других формах отчетности. Данные бухгалтерского баланса широко используются налоговыми инспекциями и налоговой полицией, кредитными учреждениями, органами статистики и другими пользователями.

Бухгалтерский баланс, составленный на определенную дату, являясь источником информации, представляет собой способ экономической группировки и обобщения имущества организации по составу и размещению, а также по источникам его формирования (собственные и заемные обязательства), выраженным в денежной оценке. Состоит из двух частей — актива и пассива.

По своему строению баланс имеет вид двусторонней таблицы, в левой части которой отражается предметный состав, размещение и использование имущества организации; она называется активом баланса. Актив признается в бухгалтерском балансе тогда, когда в будущем вероятно получение организацией экономических выгод от этого актива и когда стоимость измерена достаточной степенью надежности.

Правая часть называется пассивом баланса и показывает величину средств, вложенных в хозяйственную деятельность организации, форму его участия в создании имущества. Эта величина рассматривается как

обязательства за полученные ценности или ресурсы. Обязательства признаются в бухгалтерском балансе тогда, когда в результате исполнения соответствующего требования существует вероятность оттока хозяйственных средств, способного принести организации экономические выгоды, и когда величина этих выгод может быть измерена с достаточной степенью надежности. В свою очередь, обязательства группируются по субъектам на обязательства, возникающие перед:

- собственниками за счет первоначального взноса в уставный капитал и за счет последующего отчисления от прибыли в собственный капитал;

- сторонними юридическими и физическими лицами в результате получения заемных средств (привлеченный капитал) — кредитов, займов и кредиторской задолженности.

Каждый отдельный вид имущества в активе и пассиве называется статьей баланса. Так, в активе размещены статьи «Основные средства», «Запасы», «Денежные средства», «Дебиторская задолженность», «Финансовые вложения», «Нематериальные активы» и т. д., а в пассиве — «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Долгосрочные кредиты и займы», «Кредиторская задолженность» и др.

Итоги актива и пассива должны быть абсолютно равны, так как обе части баланса показывают одно и то же имущество, но сгруппированное по разным признакам: в активе — по вещественному составу и их функциональной роли, т. е. в чем оно размещено (основные средства, нематериальные активы, оборудование, капитальные вложения, материалы, готовая продукция, денежные средства и т. д.) и какую функцию они выполняют в организации; в пассиве — по источникам образования имущества, т. е. от кого и сколько получено средств: от учредителей, от своей организации в виде капитала и прибыли, из бюджета, кредиты от банков и займы от других организаций, от поставщиков и т. д. Таким образом, каждый вид имущества поступает в организацию за счет какого-то источника. Поэтому общая сумма имущества по составу и размещению (актив баланса) обязательно равняется общей сумме источников имущества (пассиву баланса). Итоги по активу и пассиву баланса называются валютой бухгалтерского баланса. Такое балансовое уравнение можно выразить так, как показано на рис. 2.3.

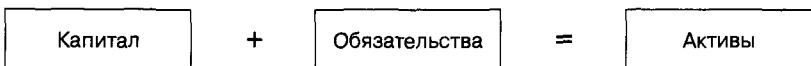


Рис. 2.3. Основное балансовое уравнение

В представленной форме экономические ресурсы рассматриваются как активы, которые отражают общую стоимость имущества организации в наличии и в обороте. Финансовые обязательства (привлеченный

капитал), предполагающие потенциальное уменьшение фондов, показывают размер финансирования активов организации юридическими и физическими лицами, т. е. величину кредиторской задолженности. Собственный капитал характеризует стоимость вложений, сделанных в организацию ее владельцами; иногда его называют остаточным капиталом, так как он представляет собой средства, которые остаются, если собственник выплатит все пассивы. В этом случае балансовое управление принимает вид (рис. 2.4.):

$$\boxed{\text{Активы}} - \boxed{\text{Обязательства}} = \boxed{\text{Капитал}}$$

Рис. 2.4. Основное балансовое уравнение в западной интерпретации

Из приведенного уравнения следует, что кредиторы имеют преимущественное право на удовлетворение своих финансовых требований по сравнению с собственниками организации. В то же время уравнение показывает величину активов организации и степень участия кредиторов и владельцев организации в формировании капитала (собственного и привлеченного). От этого соотношения зависят финансовая устойчивость и финансовый результат организации.

При составлении баланса следует исходить из требований:

- правдивости баланса — все показатели должны быть подтверждены соответствующими документами, записями на бухгалтерских счетах, бухгалтерскими расчетами и инвентаризацией;
- реальности баланса, т. е. оценка его статей соответствует действительности;
- единства баланса — построение баланса осуществляется на единых принципах учета и оценки;
- преемственности баланса — каждый последующий баланс должен вытекать из предыдущего;
- ясности баланса — баланс должен быть представлен в форме, доступной для понимания внутренними и внешними пользователями информации.

Согласно законодательным документам все организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность и являющиеся юридическими лицами, независимо от форм собственности (включая организации с иностранными инвестициями) составляют бухгалтерский баланс по единой форме. Статьи баланса заполняются на основании данных Главной книги. Ряд статей баланса составляется с привлечением данных аналитического учета (ведомостей, журналов-ордеров или иных аналогичных по назначению регистров). Счета, отражающие состояние расчетов, показываются в балансе в развернутом виде: дебетовое сальдо по субсчетам представлено в активе, а кредитовое — в пассиве. Все статьи баланса отражаются на начало и на конец отчетного периода.

Бухгалтерский баланс делится на две части: актив и пассив, каждый из которых состоит из разделов.

Актив баланса включает следующие разделы.

«*Внеоборотные активы*» — охватывает нематериальные активы, основные средства, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения, доходные вложения в материальные ценности. Объединение их в одном разделе обусловлено принадлежностью к наименее мобильным (внеоборотным) активам.

«*Оборотные активы*» — содержит сведения об остатках запасов, призванных обслуживать процессы производства и обращения, затратах в незавершенное производство, а также готовую продукцию и товары. Ведущее место занимают материальные ресурсы,ываемые на счете 10 «Материалы» (сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо, тара и тарные материалы, запасные части и др.). Кроме того, в этом разделе отражаются статьи, характеризующие величину налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, состояние дебиторской задолженности организации, ее краткосрочные финансовые вложения в ценности организации, ее краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги и прочие доходные активы, а также наличие денежных средств на счетах в банках и других оборотных активах. Наибольший удельный вес здесь составляют денежные средства и дебиторская задолженность по покупателям и заказчикам.

Пассив баланса состоит из трех разделов:

«*Капитал и резервы*» — отражает состав и структуру собственного капитала, включающего различные по своему экономическому содержанию, принципам формирования и использования источники финансовых ресурсов организации: уставный капитал, резервный и добавочный капитал, фонды специального назначения, нераспределенная прибыль отчетного года (непокрытый убыток прошлых лет и отчетного года).

«*Долгосрочные обязательства*» — предназначен для отражения задолженности на отчетную дату по долгосрочным кредитам банков и займам, полученным от других организаций и учреждений.

«*Краткосрочные обязательства*» — содержит информацию о состоянии расчетов по краткосрочным кредитам банков и займам, а также о наличии кредиторской задолженности и прочих краткосрочных пассивах. Сюда относятся также статьи 98 «Доходы будущих периодов» и 96 «Резервы предстоящих расходов».

Схема стандартного баланса для российских организаций представлена ниже. По этой схеме согласно приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н составляется промежуточный и годовой бухгалтерский баланс.

**Бухгалтерский баланс
на 31 декабря 20XX г.**

		Коды		
		Форма по ОКУД		
		Дата (число, месяц, год)	0710001	
Организация	ООО "САГИТАРИО 11В"	по ОКНО	31	12 20Х3
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН		
Вид экономической		по		
деятельности	Деятельность ресторанов и кафе	ОКВЭД		
Организационно-правовая форма/форма собственности	ООО/частная	55.30		
по ОКОПФ/ОКФС		65	16	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		по ОКЕИ		
Местонахождение (адрес)	105005, Москва, ул. Бауманская, 42	384 (385)		

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На 31 декабря 20Х3 г. ³	На 31 декабря 20Х2 г. ⁴	На 31 декабря 20Х1 г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОННЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы	678292	688770	695689
	Результаты исследований и разработок	789264	789264	234568
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства	12406661	7349010	7856257
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения	465000	465000	388000
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I	13660925	8603274	8478825
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы	3135950	3191988	2756800
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	78732	78732	54589
	Дебиторская задолженность	979505	1287180	895674
	Финансовые вложения	1728882	1929798	3708950
	Денежные средства	5542661	9917112	9556883
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II	8329780	13212822	14216096
	Баланс	21990705	21816096	22694921

Форма 0710001 с. 1

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	На 31 декабря 20 X3 г. ³	На 31 декабря 20 X2 г. ⁴	На 31 декабря 20 X1 г. ⁵
	ПАССИВ III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ⁶ Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	11690400	11690400	11690400
	Переоценка внеоборотных активов	(2014812) ⁷	(2014812)	()
	Добавочный капитал (без переоценки)	1138320	1138320	1138320
	Резервный капитал	33000	33000	33000
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1049663	918156	829355
	Итого по разделу III	11896571	11765064	13691075
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	7280688	7376688	6880257
	Отложенные налоговые обязательства			
	Резервы под условные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV	7280688	7376688	6880257
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	2085360	1917360	1855335
	Кредиторская задолженность	2618530	2491428	2123589
	Доходы будущих периодов	90960	90960	
	Резервы предстоящих расходов	103956	91956	
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V	2813446	2674344	2123589
	БАЛАНС	21990705	21816096	22694921

Руководитель _____
 (подпись) _____ (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
 (подпись) _____ (расшифровка подписи)
 « ____ » 20 ____ г.

Примечания
 1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетная дата отчетного периода.

4. Указывается предыдущий год.

5. Указывается год, предшествующий предыдущему.

6. Некоммерческая организация изменяет указанный раздел «Целевое финансирование». Вместо показателей «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» некоммерческая организация включает показатели «Главный фонд», «Целевой капитал», «Целевые средства», «Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества», «Резервный и иные целевые фонды» (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).

7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

2.3. Система счетов и двойная запись

Бухгалтерский баланс отражает состояние имущества организации и ее обязательства за отчетный период. В процессе производства каждый день осуществляется большое число хозяйственных операций, требующих текущего отражения, для чего используются специальные формы-счета бухгалтерского учета, которые построены по принципу экономической однородности.

Бухгалтерский счет — основная единица хранения информации, которая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений. Счета бухгалтерского учета — это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу и размещению, по источникам его образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

Для каждого вида имущества, обязательства и операции открываются отдельные счета со своим наименованием и цифровым номером (шифром), которые соответствуют статьям баланса, например: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 75 «Расчеты с учредителями», 99 «Прибыль и убытки», 80 «Уставный капитал» и др.

Каждый счет представляет собой двустороннюю таблицу: левая сторона счета — дебет (от лат. *debit*, что означает «он должен»), правая сторона — кредит (от лат. *credit* — «он верит»). Эти термины стали применяться в бухгалтерском учете в период его возникновения в западноевропейских странах. В то время бухгалтерия охватывала лишь торговые и кредитные операции и эти слова использовались в учете для обозначения расчетных взаимоотношений между купцами и банкирами. В последующем они утратили свое былое значение и превратились в простые технические термины. В теории и практике применяются три схемы счетов.

Первая схема счетов используется для написания пособий и проведения учебных занятий. Она выглядит так:

Дебет	Счет 50 «Касса»	Кредит
-------	-----------------	--------

Вторая схема счетов имеет место на практике при использовании мемориально-ордерной формы учета и формы Журнал-Главная. Она представляет собой двустороннюю таблицу следующего содержания:

Дебет		Счет 50 «Касса»		Кредит			
Дебет				Кредит			
№ операций	Дата операций	Содержание операций	Сумма	№ операций	Дата операций	Содержание операций	Сумма

Третья схема счетов применяется на практике при журнально-ордерной форме учета и имеет следующий вид:

Журнал 1

По кредиту счета 50 «Касса»

Дата	В дебет счетов				Итог по кредиту сч. 50
	Сч. 71 «Расчеты с по- дотчетными лицами»	Сч. 51 «Расчет- ные счета»	Сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	и т. д.	

Для одних счетов дебет означает увеличение, кредит — уменьшение, а для других, наоборот, дебет — уменьшение, а кредит — увеличение. В зависимости от содержания бухгалтерские счета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные (рис. 2.5).

Кроме активных и пассивных счетов, в практике бухгалтерского учета используются активно-пассивные счета, которые могут иметь дебетовое или кредитовое сальдо одновременно. Если по активно-пассивному счету выведено одно сальдо, то оно является результативным и показывает конечный итог от противоположных операций. Например, на счете 99 «Прибыль и убытки» отражаются как прибыли, так и убытки, но в конце отчетного периода (месяца) выводится окончательный финансовый результат — прибыль (если сальдо кредитовое) или убыток (если сальдо дебетовое). В отдельных случаях в активно-пассивных счетах результатив-

ное сальдо вывести нельзя; это бывает тогда, когда результативное сальдо искажает учетные показатели. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могли бы заменить два счета: «Расчеты с дебиторами» — активный счет и «Расчеты с кредиторами» — пассивный счет. Необходимость учитывать эти расчеты на одном счете объясняется постоянным изменением во взаимных расчетах, дебитор может стать кредитором и наоборот, и разбивать этот счет на два отдельных нецелесообразно.

Активный счет	Пассивный счет
Предназначен для учета имущества (экономическое содержание)	Предназначен для учета обязательств (экономическое содержание)
Расположен в активе баланса	Расположен в пассиве баланса
Сальдо дебетовое	Сальдо кредитовое

Рис. 2.5. Признаки активных и пассивных счетов

Хозяйственные операции текущего учета записываются на счета по мере их накопления. Каждую операцию можно записывать отдельно, но если однородных операций много, то на основе первичных документов правомерно сводить их в накопительные или группировочные ведомости. Это позволит сократить количество записей на счетах.

Строение активного и пассивного счетов и порядок записи операций в них регламентированы следующими правилами.

Для активных счетов. В начале отчетного периода открываются счета, на которых имеются остатки C_{1a} . Данные для записи на счетах берут из активной части баланса и записывают на дебет счетов. Такой порядок означает: открыть счета и записать первоначальное сальдо. Увеличение и поступление отражают по дебету, а уменьшение, расход и выбытие — по кредиту счетов. В конце отчетного периода подводят итоги оборотов по всем счетам: вначале по дебету, а затем по кредиту. В итоги оборота по дебету счетов сумма первоначального остатка не включается; сюда относятся только суммы по операциям отчетного периода. Конечное сальдо C_{2a} по активным счетам за отчетный период определяется так: к первоначальному сальдо по дебету C_{1a} прибавляют итоги оборотов по дебету O_d и вычитают итоги оборотов по кредиту O_k . Конечный остаток может быть либо дебетовым, либо равняться нулю:

$$C_{2a} = C_{1a} + O_d - O_k.$$

Таким образом, для активных счетов дебет означает увеличение, а кредит — уменьшение.

Для пассивных счетов. Открываются счета, по кредиту которых записывают первоначальное сальдо, которое берется из пассивной части баланса в разрезе статей, по которым имеются остатки. По кредиту счетов отражается увеличение, приход и поступление, а по дебету — уменьшение, расход и выбытие. В конце отчетного периода по каждому счету подводятся итоги оборотов: вначале по кредиту, а затем по дебету. При этом в итоги оборота по кредиту не включается первоначальный остаток, а учитываются только суммы операций, возникшие в отчетном периоде.

Конечное сальдо C_{2n} определяется так: к начальному остатку C_{1k} прибавляют обороты по кредиту O_k и вычитают обороты по дебету O_d . Конечный остаток может быть либо кредитовым, либо равняться нулю:

$$C_{2n} = C_{1k} + O_k - O_d.$$

Следовательно, для пассивных счетов дебет означает уменьшение, а кредит — увеличение.

Порядок записей хозяйственных операций на счетах рассмотрим на следующих примерах.

Пример. По счету 50 «Касса» по данным баланса числился остаток на начало отчетного периода в сумме 100 тыс. руб. Открывая счет 50 «Касса», записывают начальное сальдо в сумме 100 тыс. руб. в дебет, так как это активный счет. Затем в результате трех свершившихся операций в кассу поступило 6500 тыс. руб. \times (2000 тыс. руб. + 4000 тыс. руб. + + 500 тыс. руб.). В результате последующих трех операций из кассы выдано 6400 тыс. руб. (1900 тыс. руб. + 3800 тыс. руб. + 700 тыс. руб.).

Согласно правилам в активных счетах суммы увеличения записываются в дебет, а суммы уменьшения — в кредит. Следовательно, по дебету счета 50 «Касса» записывают 2000 тыс. руб., 4000 тыс. руб. и 500 тыс. руб., а по кредиту счета — 1900 тыс. руб., 3800 тыс. руб. и 700 тыс. руб. После этого подсчитываются итоги операций по дебету и по кредиту, т. е. обороты, и выводится конечное сальдо, которое равняется начальному сальдо плюс дебетовый оборот и минус кредитовый оборот, а именно 200 тыс. руб. (100 тыс. руб. + 6500 тыс. руб. — 6400 тыс. руб.).

Схематически эти записи имеют вид:

Сч. 50 «Касса», тыс. руб.

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо начальное — 100	
1) 2000	4) 1900
2) 4000	5) 3800
3) 500	6) 700
Оборот за отчетный период 6500	Оборот за отчетный период 6400
Сальдо конечное — 200	

Пример. На начало отчетного периода по данным баланса задолженность по заработной плате персоналу организации составила 126 500 тыс. руб. В течение отчетного периода (месяца) она увеличилась в результате двух операций еще на 13 000 тыс. руб. (5000 тыс. руб. + + 8000 тыс. руб. соответственно), а затем в результате последующих операций уменьшилась на 13 600 тыс. руб. (4700 тыс. руб. + + 8900 тыс. руб.).

Согласно правилам в пассивных счетах увеличение задолженности организаций перед персоналом записывается в кредит, уменьшение — в дебет. Поэтому 5000 тыс. руб. и 8000 тыс. руб. записывают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», а 4700 тыс. руб. и 8900 тыс. руб. — по дебету. Затем подсчитывают итоги оборотов по счету и выводят конечное сальдо — 12 000 тыс. руб. Оно определяется так: к начальному сальдо по кредиту прибавляют оборот по кредиту и вычитают оборот по дебету — (12 600 тыс. руб. + 1300 тыс. руб. — — 13 600 тыс. руб.).

Схематически эти записи имеют вид:

Сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», тыс. руб.

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
3) 4700	Сальдо начальное — 12 600
4) 8900	1) 5000
Оборот за отчетный период 13 600	2) 8000
	Оборот за отчетный период 13 000
	Сальдо конечное — 12 000

Понимание экономического содержания активных и пассивных счетов очень важно для усвоения приемов отражения хозяйственных операций по счетам бухгалтерского учета и контроля за их совершением.

По своей экономической природе любая хозяйственная операция обязательно обладает двойственностью и взаимностью. Для сохранения этих свойств и контроля за записями хозяйственных операций на счетах в бухгалтерском учете используется способ двойной записи.

Двойная запись представляет собой запись, в результате которой каждая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета дважды: в дебет одного счета и одновременно в кредит другого взаимосвязанного с ним счета на одинаковую сумму.

Метод двойной записи обусловливает существование таких понятий, как корреспонденция счетов и бухгалтерская проводка. *Корреспонденция счетов — это взаимосвязь между счетами, возникающая при методе двойной записи*, например между счетами 50 «Касса» и 51 «Расчетные счета», или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 50 «Касса», или 10 «Материалы» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т. д.

Бухгалтерская проводка есть не что иное, как оформление корреспонденций счетов, когда одновременно делается запись по дебету и кредиту счетов на сумму хозяйственной операции, подлежащей регистрации.

Пример. С расчетного счета в кассу поступило 500 тыс. руб. на текущие расходы. Для отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета последовательно уточняются счета, участвующие в операции.

По содержанию видно, что здесь принимают участие два счета: 50 «Касса» — активный — отражает наличие денежных средств в кассе и 51 «Расчетные счета» — активный — отражает наличие свободных денежных средств на расчетном счете в банке.

Следовательно, операцию записывают на дебет счета 50 «Касса» и на кредит счета 51 «Расчетные счета» на одинаковую сумму в 500 тыс. руб.

Схематически это выглядит так:

Сч. 51 «Расчетные счета», тыс. руб.

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо начальное — 1500	500
Оборот за отчетный период 0	Оборот за отчетный период 500
Сальдо конечное — 1000	

Сч. 50 «Касса», тыс. руб.

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо начальное — 0 1) 500	
Оборот за отчетный период 500	Оборот за отчетный период 0
Сальдо конечное — 500	

Пример. Начислена заработная плата работникам организации в сумме 9000 тыс. руб., которая включается в себестоимость продукции наряду с другими затратами через счет 20 «Основное производство». В данном случае указанный вид затрат рассматривается как размещение в затраты на производство под будущую готовую продукцию. Поэтому счет 20 активный. Задолженность по начисленной заработной плате отражается по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Он отражает заемный источник, а следовательно, является пассивным счетом.

В связи с этой операцией на 9000 тыс. руб. увеличиваются затраты производства по заработной плате и на эту же сумму возрастает задолженность организации своим работникам по заработной плате. В результате делается запись:

Д-т сч. 20 — 9000 тыс. руб.

К-т сч. 70 — 9000 тыс. руб.

Схематически это выглядит так:

Сч. 20 «Основное производство», тыс. руб.

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо начальное — 0 1) 9000	
Оборот за отчетный период 9000	Оборот за отчетный период 0
Сальдо конечное — 9000	

Сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», тыс. руб.

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Сальдо начальное — 0	9000
Оборот за отчетный период 0	Оборот за отчетный период 9000
Сальдо конечное — 9000	

В практике бухгалтерского учета кроме простых применяются сложные проводки, которые бывают двоякого рода. В первом случае, когда дебетуется один счет и одновременно кредитуется несколько счетов. При этом сумма кредитуемых счетов равна сумме дебетуемого счета.

Пример. На расчетный счет поступила выручка от продажи продукции в сумме 2500 тыс. руб. и 4000 тыс. руб. от продажи остаточной стоимости основных средств по остаточной стоимости.

Бухгалтерская проводка по этой операции будет иметь вид:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 6500 тыс. руб.

К-т сч. 90 «Продажи» 2500 тыс. руб.

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

Субсчет «Выбытие основных средств» 4000 тыс. руб.

Эту сложную проводку можно представить двумя простыми, а именно:

1) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 2500 тыс. руб.

К-т сч. 90 «Продажи» 2500 тыс. руб.

2) Д-т сч. 51 «Расчетные счета» 4000 тыс. руб.

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

Субсчет «Выбытие основных средств» 4000 тыс. руб.

В *втором* случае кредитуется один счет и одновременно несколько счетов дебетуется: при этом сумма дебетуемых счетов равна сумме кредитуемого счета.

Пример. От поставщика поступили материалы на сумму 2000 тыс. руб. и оборудование к установке на сумму 500 тыс. руб.

Бухгалтерская проводка этой операции будет осуществлена следующим образом:

Д-т сч. 10 «Материалы» 2000 тыс. руб.

Д-т сч. 07 «Оборудование к установке» 500 тыс. руб.

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 2500 тыс. руб.

Применение сложных проводок сокращает количество учетных записей, что, в свою очередь, экономит время, необходимое для осуществления учетных и аналитических функций.

В бухгалтерском учете для получения различной информации используется три вида счетов. По степени их детализации они подразделяются на синтетические, аналитические и субсчета (рис. 2.6).

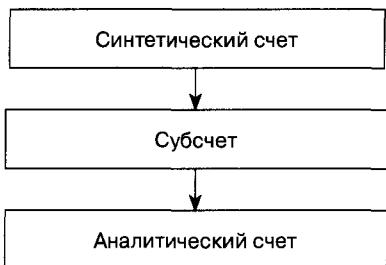


Рис. 2.6. Классификация счетов по степени детализации

Синтетические счета содержат обобщенные показатели об имуществе, обязательствах и операциях организации по экономически однородным группам, выраженные в денежном измерителе. К синтетическим счетам относятся: 01 «Основные средства»; 10 «Материалы»; 50 «Касса»; 51 «Расчетные счета»; 43 «Готовая продукция»; 41 «Товары»; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; 80 «Уставный капитал» и др.

Аналитические счета детализируют содержание синтетических счетов, отражая данные по отдельным видам имущества, обязательств и операций, выраженных в натуральных, денежных и трудовых измерителях. В частности, по счету 41 «Товары» следует знать не только общее количество товаров, но и конкретно наличие и местонахождение каждого вида товара или группы товаров, а по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — не только общую задолженность, но и конкретную задолженность по каждому поставщику отдельно.

Субсчета (счета II порядка синтетического учета), являясь промежуточными счетами между синтетическими и аналитическими, предназначены для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Учет в них ведется в натуральных и денежных измерителях. Несколько аналитических счетов составляют один субсчет, а несколько субсчетов — один синтетический счет (табл. 2.1).

Таблица 2.1

**Взаимосвязь синтетического счета 10 «Материалы»
с его субсчетами и аналитическими счетами**

Синтетический счет	Субсчета	Аналитические счета
10 «Материалы»	10-1 «Сырье и материалы»	
	10-2 «Покупные полуфабрикаты»	
	10-3 «Топливо»	Нефть, дизельное топливо, керосин, бензин, уголь, газ и др.
	10-4 «Тара и тарные материалы»	Деревянная, картонная, металлическая и др.
	и т. д. (10-5, 10-6, 10-7, 10-8, 10-9, 10-10, 10-11)	

В бухгалтерском учете используется синтетический и аналитический учет (рис. 2.7).

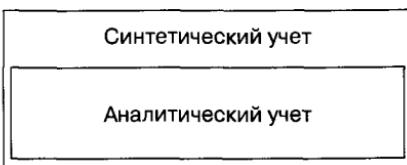


Рис. 2.7. Классификация уровней бухгалтерского учета

Синтетический учет — учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитический учет — учет, который ведется в лицевых и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

Синтетический и аналитический учет организуются так, чтобы их показатели контролировали друг друга и в конечном итоге совпадали, вот почему записи по ним проводятся параллельно; записи на счетах аналитического учета производятся на основании тех же документов, что и записи на счетах синтетического учета, но с большей детализацией.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует неразрывная взаимосвязь. Она выражается в следующих равенствах.

1. Начальное сальдо по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, равняется начальному сальдо синтетического счета:

$$\Sigma C_{1a} = C_{1c}.$$

2. Обороты по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, должны быть равны оборотам синтетического счета:

$$\Sigma O_a = O_c.$$

3. Конечное сальдо по всем аналитическим счетам, открываемым по данному синтетическому счету, равняется конечному сальдо синтетического счета:

$$\Sigma C_{2a} = C_{2c}.$$

В бухгалтерском учете между счетами и балансом наблюдается определенная взаимосвязь. Она проявляется следующим образом. На основании данных статей баланса открываются активные и пассивные счета, названия которых в основном совпадают со статьями баланса. Так, статья актива «Нематериальные активы» соответствует счет 04 «Нематериальные активы»; статья пассива баланса «Добавочный капитал» — счет 83 «Добавочный капитал» и т. д. Иногда несколько счетов представлены в балансе одной статьей. Например, статья баланса «Запасы» включает несколько групп счетов (10, 11, 15, 16, 20, 21, 41, 43, 45, 97 и т. д.). Одновременно существуют счета, отражающиеся в балансе по двум статьям. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в активе баланса включен в статью «Прочие дебиторы», а в пассиве — в статью «Дебиторская задолженность». Кроме того, суммы остатков по соответствующим статьям баланса служат начальными остатками открываемых синтетических счетов. Общая сумма дебетовых остатков синтетических счетов равна общей сумме кредитовых остатков, ибо эти итоги есть не что иное, как итоги актива и пассива баланса. На основании конечных сальдо синтетических счетов составляют новый баланс на первое число следующего отчетного периода (месяца, квартала и года). Следовательно, схематически связь между счетами и балансом можно выразить так, как показано на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Взаимосвязь между счетами и балансом

Однако между бухгалтерскими счетами и балансом имеется отличие, которое состоит в том, что на бухгалтерских счетах отражаются текущие хозяйствственные операции и торговые данные за отчетные периоды в денежных, натуральных и трудовых показателях, а в балансе отражаются только итоговые данные на начало и конец отчетного периода в денежной оценке. В текущем учете представлены счета, которые в балансе отсутствуют, так как они закрываются до составления баланса, — счет 26 «Общехозяйственные расходы», 25 «Общепроизводственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и т. д. Не находят отражения в балансе некоторые синтетические и забалансовые счета.

Данные отдельного бухгалтерского счета не дают представления о хозяйственной и финансовой деятельности организации за отчетные периоды в целом. Не могут быть проверены и бухгалтерские записи в разрезе каждого счета без увязки их с записями других счетов. Поэтому составлять бухгалтерский баланс без предварительной проверки не следует. Для оперативного руководства результатами деятельности организации, проверки правильности записи хозяйственных операций по счетам и обобщенных данных за месяц составляют оборотные ведомости.

Хозяйственные операции после их документации, расценки и котировки записываются на аналитические синтетические счета. В конце месяца записи по счетам суммируются для получения обобщенных показателей в виде месячных оборотов и сальдо, т. е. составляются оборотные ведомости, которые подразделяются на два вида: оборотная ведомость по синтетическим счетам и оборотная ведомость по аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета представляется собой итоги оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам. Она предназначена для проверки правильности учетных записей, общего ознакомления с состоянием хозяйственной финансовой деятельности организаций и составления нового баланса. Оборотная ведомость по синтетическим счетам имеет следующий вид:

Оборотная ведомость по синтетическим счетам за март 200_ г.

Наименование счета	Начальный остаток (С₁)		Обороты за месяц (О)		Конечный остаток (С₂)	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7
ИТОГО						

В первой графе на основании данных синтетических счетов записывают название всех счетов баланса, по которым имеются остатки: вначале — активные, затем — пассивные. По данным каждого счета отражают соответствующие суммы по дебету и кредиту: графы 2, 3, 4, 5 и 7. Суммы по графикам 6 и 7 выводятся по счетам начальных остатков и оборотов. В активных счетах конечный остаток рассчитывается путем сложения с начальным остатком оборота по дебету минус оборот по кредиту (графа 6 = графа 2 + графа 4 — графа 5). В пассивных счетах конечный остаток определяется сложением начального остатка по кредиту и оборота по кредиту за минусом оборота по дебету (графа 7 = графа 3 + графа 5 — графа 4). При подсчете общих итогов проверяют наличие равенств итоговых сумм по дебету и кредиту по каждой паре.

Правильность записей в оборотной ведомости по синтетическим счетам проверяется с помощью трех равенств:

— начальных остатков по дебету и кредиту — $\sum C_{1д} = \sum C_{1к}$. Это равенство обусловлено тем, что совокупность счетов, имеющих дебетовый остаток, составляет актив баланса, а совокупность счетов, имеющих кредитовый остаток, — его пассив. Итоги актива и пассива баланса равны между собой;

— оборотов по дебету и кредиту — $\sum Од = \sum Ok$. Равенство обусловлено применением метода двойной записи, так как каждая хозяйственная операция отражается одновременно и в одинаковой сумме в дебете и в кредите счетов, следовательно, сумма дебета всех счетов должна быть равна сумме кредита всех счетов;

— конечного остатка по дебету и кредиту — $\sum C2д = \sum C2к$. Это равенство есть следствие равенства итогов актива и пассива баланса на конец месяца. На основании этих данных составляется новый баланс на конец отчетного периода.

С помощью оборотной ведомости не всегда можно выявить ошибки в корреспонденции счетов даже при соблюдении трех равенств итогов. Например, хозяйственная операция записана вместо дебета одного счета в дебет другого счета или вместо кредита одного счета в кредит другого счета либо вовсе не отнесена на счет.

Помимо оборотной ведомости по синтетическим счетам, используются оборотные ведомости по счетам аналитического учета отдельно к каждому счету синтетического учета, по которым ведется аналитический учет.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета представляют собой итоги оборотов сальдо по всем счетам аналитического учета, объединяемые одним синтетическим, и предназначены для проверки правильности учетных записей по этим счетам, а также для наблюдения за состоянием и движением отдельных видов средств.

В зависимости от того, как ведется учет по аналитическим счетам — в денежном и натуральном или только в денежном выражении, — оборотные ведомости подразделяются на два вида.

Оборотная ведомость по аналитическим счетам, в которых приведены только денежные показатели, в основном совпадает с приведенной формой, применяемой по синтетическим счетам. В ней в первой колонке вместо наименования синтетических счетов даются наименования аналитических счетов. Подобные оборотные ведомости составляются по счетам аналитического учета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Оборотная ведомость по счетам аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за апрель 200__ г.

№ п/п	Наименование поставщиков	Остаток на 1 апреля		Оборот на апрель		Остаток на 1 мая	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8

Оборотные ведомости по аналитическим счетам, в которых приведены показатели в денежных и натуральных единицах, используются по счетам аналитического учета 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» и др.

Оборотная ведомость аналитического учета строительных материалов (10/8) за апрель 200__ г.

№ п/п	Наименование строительных материалов	Единица измерения	Цена в тыс. руб.	Остаток на 1 апреля	Оборот за апрель				Остаток на 1 мая	
					приход		расход			
					кол- во	сум- ма	кол- во	сум- ма	кол- во	сум- ма
1	2	3	4	5 6	7	8	9	10	11	12

В отличие от оборотной ведомости по синтетическим счетам итоги оборотов по аналитическим счетам не совпадают. Это объясняется тем, что если один синтетический счет дебетуется, а другой обязательно кредитуется, то по аналитическим счетам, открытым в развитие синтетического счета, будет сделана запись счета либо по дебету, либо по кредиту. Таким образом, оборотные ведомости по счетам аналитического учета имеют контрольное и оперативное значение. Они позволяют обнаружить несоответствие данных аналитического и синтетического учета и выявить имеющиеся ошибки,

а также способствуют усилению контроля за использованием имущества организаций.

В оборотных ведомостях по аналитическим счетам иногда (для упрощения) обороты не записывают, а отражают только остатки по счетам. Такие сокращенные ведомости называются сальдовыми ведомостями. Они имеют следующий вид:

Сальдовая ведомость по счету 10 «Материалы» за июль 200__ г.

№ п/п	Вид материалов	Шифр	Единица измерения	Цена, руб.	Сальдо на 1 июля		Сальдо на 1 августа		и т. д.
					кол-во	сумма	кол-во	сумма	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

2.4. Классификация счетов по экономическому содержанию и по назначению и структуре (общая характеристика)

Бухгалтерский учет должен иметь систему счетов, которая в достаточной мере отражала бы и характеризовала всю финансово-хозяйственную деятельность организации, способствовала оперативному руководству и управлению организацией, контролю за выполнением заданий, выявлению и оптимальному использованию внутрихозяйственных резервов. В этих целях счета бухгалтерского учета подразделяются на экономически однородные группы; их группировка и классификация позволяют вместо изучения каждого счета в отдельности ограничиться рассмотрением однородных групп счетов. Зная характеристические свойства группы счетов, можно иметь представление о функциях каждого отдельного счета.

Таким образом, классификация счетов бухгалтерского учета — это объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания, отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных операций.

В ходе группировки по объектам бухгалтерского учета объединяются счета для получения показателей:

- имущества по составу и размещению;
- имущества по источникам его образования (обязательства);
- по хозяйственным операциям в сферах снабжения, производства и продажи.

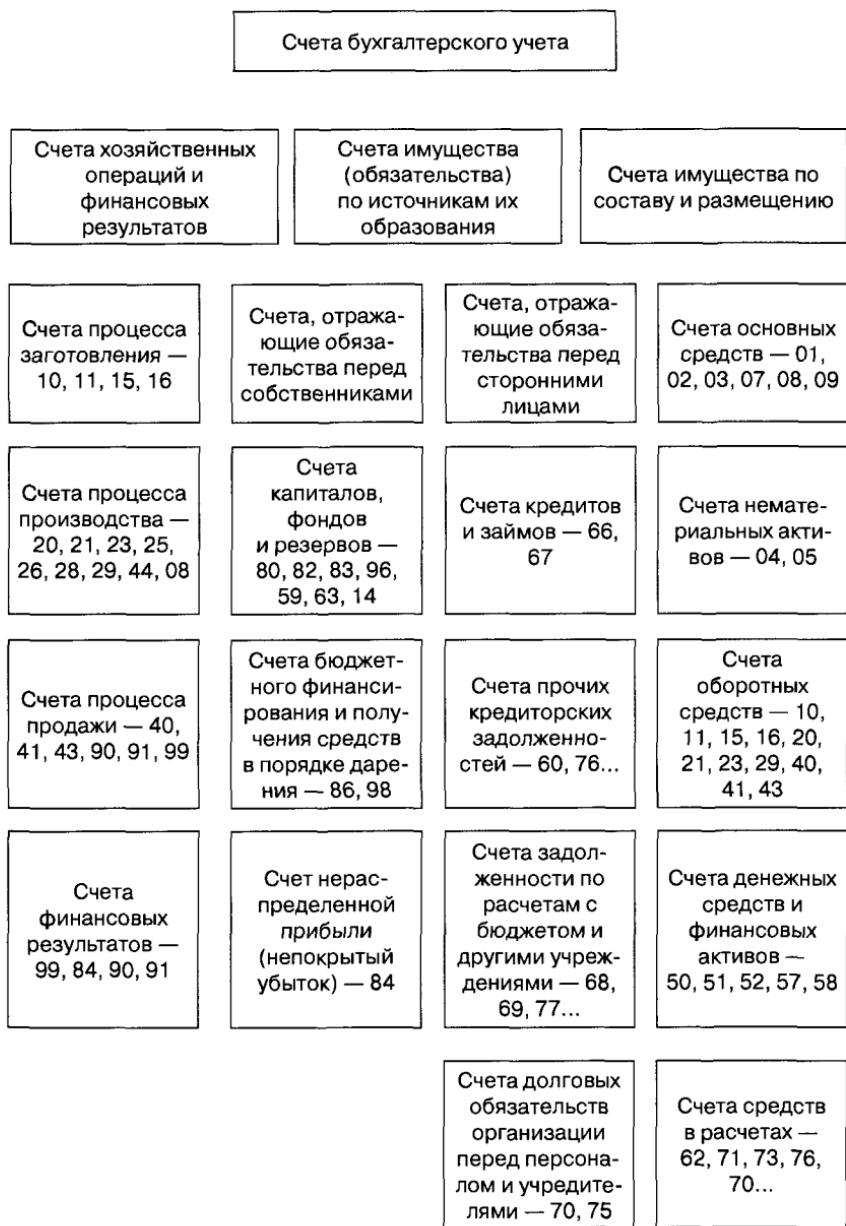


Рис. 2.9. Классификация счетов по экономическому содержанию

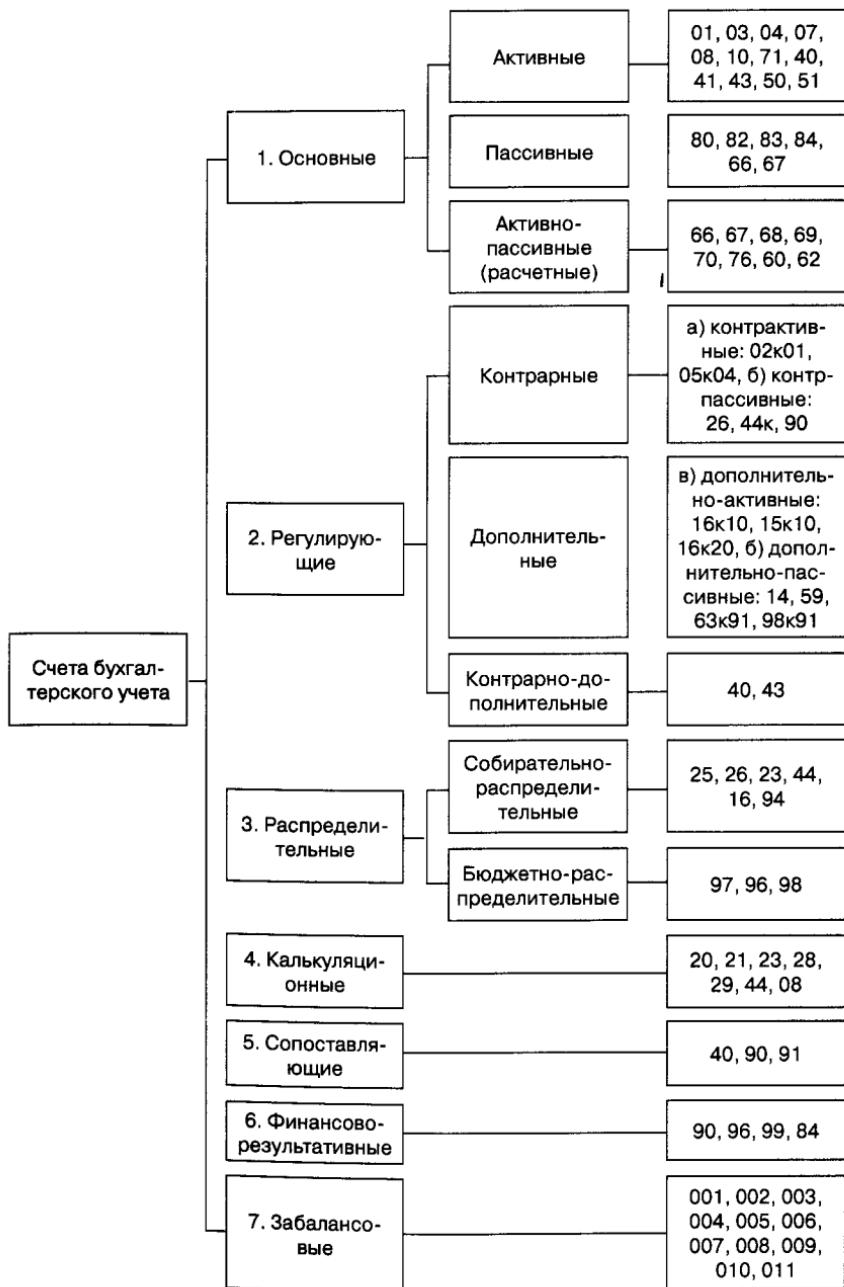


Рис. 2.10. Классификация счетов по их структуре

Классификация счетов по экономическому содержанию представлена на рис. 2.9. Построение счетов и порядок учета хозяйственных операций отражает классификация счетов по их структуре (рис. 2.10). Для учета одного и того же объекта часто применяются разные по структуре счета. Их построение может отличаться, но в целом все эти счета имеют общее экономическое содержание. Структуру (построение) счета характеризует оборот (по дебету или по кредиту) и сальдо по счету. На структуру счета влияет не только его экономическое содержание, но и его назначение в учете. Так, при наличии разных функций счетов (учет изменений состава имущества или его источников, учет затрат или результатов от продажи, определение прибыли или убытков и т. п.) будет различаться и их структура.

Понятие и характеристика основных счетов

Основные счета применяются для контроля за наличием и движением имущества по составу и размещению, а также и по источникам его образования. Основными они являются потому, что учитываемые на них объекты служат основой хозяйственной деятельности предприятия.

Основные счета подразделяются на три подгруппы.

1. *Основные активные счета* применяются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материальных и денежных средств, а также расчетов с дебиторами (01 «Основное производство», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета» и т. д.). Все они имеют одинаковую структуру и могут иметь только дебетовое сальдо. По дебету счетов показываются начальный и конечный остаток, а также поступление материальных и денежных ресурсов, а по кредиту — их выбытие.

Структура основного активного счета

Дебет	Кредит
Начальный остаток — наличие основных средств и нематериальных активов, материальных и денежных средств или долга данной организации	
Оборот — поступление имущества или увеличение долга дебиторов данной организации	Расход (выбытие, выдача) имущества или уменьшение (погашение) дебиторской задолженности
Конечный остаток — наличие основных средств и нематериальных активов, материальных и денежных средств или долга данной организации на конец отчетного периода	

2. *Основные пассивные счета* применяются для учета и изменения капиталов, фондов, полученного финансирования, дарения, кредитов, займов, обязательств организаций расчетов с кредиторами (80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и т. д.). Сальдо по ним может быть только кредитовое, оно показывает наличие собственных и заемных источников долга другим организациям и лицам. По кредиту этих счетов отражается наличие, увеличение источников и задолженности, а по дебету — уменьшение источников и задолженности.

Структура пассивного основного счета

Дебет	Кредит
Оборот — уменьшение обязательств и задолженности	Начальный остаток — наличие обязательств и задолженности на начало отчетного периода Оборот — увеличение обязательств и задолженности Конечный остаток — наличие обязательств и задолженности на конец отчетного периода

3. *Основные активно-пассивные (расчетные) счета* предназначены для учета расчетов данной организации с разными организациями и лицами. На этих счетах ведется учет расчетов одновременно с дебиторами и кредиторами или с одной организацией, которая, являясь дебитором после нескольких операций, может превратиться в кредитора или наоборот (68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и т. д.). Следовательно, один и тот же счет может быть и активным, и пассивным в зависимости от случая.

При наличии на синтетическом счете одновременно дебиторской и кредиторской задолженности счет становится активно-пассивным. Для определения сальдо по таким счетам нельзя ограничиваться сопоставлением сумм дебетовых и кредитовых оборотов по счетам синтетического учета, так как суммы, числящиеся за дебиторами, не могут быть зачтены в погашение кредиторской задолженности другим организациям. Сальдо может быть выведено в аналитическом разрезе, т. е. по каждой организации, лицу или платежу. В балансе оно показывается развернуто, т. е. сумма по дебету отражается в активе баланса (раздел II), а сумма по кредиту — в пассиве баланса (разделы IV и V). Структура активно-пассивных счетов представлена по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Структура активно-пассивного основного счета, тыс. руб.

Дебет	Кредит
Начальный остаток — дебиторская задолженность на начало отчетного периода 100 000 Оборот 1. Увеличение дебиторской задолженности — 30 000 2. Уменьшение кредиторской задолженности — 50 000 Конечный остаток — дебиторская задолженность на конец отчетного периода — 80 000 Формула: $C_{2\Delta} = C_{1\Delta} + O_{\Delta 1} - O_{\Delta 2}$ $80000 = 100000 + 30000 - 50000$	Начальный остаток — кредиторская задолженность на начало отчетного периода — 15 000 Оборот 1. Увеличение кредиторской задолженности — 40 000 2. Уменьшение дебиторской задолженности — 50 000 Конечный остаток — кредиторская задолженность на конец отчетного периода — 14 000 Формула: $C_{2K} = C_{1K} + O_{K1} - O_{\Delta 2}$ $140000 = 150000 + 40000 - 50000$

Активная часть счета 76 (дебиторы), тыс. руб.

Дебет	Кредит
C_1 — дебиторская задолженность — 100 000 1. Увеличение дебиторской задолженности — 30 000 2. C_2 — дебиторская задолженность — 80 000	Оборот — уменьшение дебиторской задолженности — 50 000

Пассивная часть счета 76 (кредиторы), тыс. руб.

Дебет	Кредит
Оборот — уменьшение кредиторской задолженности — 50 000	C_1 — кредиторская задолженность — 150 000 1. Увеличение кредиторской задолженности — 40 000 2. C_2 — кредиторская задолженность — 140 000

Таким образом, на конец отчетного периода дебиторы должны организации 90 000 руб. В свою очередь, организация должна различным организациям-кредиторам на конец отчетного периода 140 000 руб.

Регулирующие счета

Регулирующие счета открывают только в дополнение к основным счетам. Они предназначены для уточнения (регулирования) оценки объектов, учитываемых на основных счетах; на сумму своего остатка они уменьшают или увеличивают остатки имущества основных счетов. Регулирующие счета под-разделяются на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

Контрарные счета на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах. В зависимости от этого они делятся на контрактивные и контрпассивные счета. Контрактивные счета предназначены для уточнения остатка основных активных счетов. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. Основной счет выступает в качестве активного счета, а регулирующий — пассивного (противостоящий или уменьшает сальдо основного активного счета, например счет 02 «Амортизация основных средств» к счету 01 «Основные средства», счет 05 «Амортизация нематериальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы»).

Основные средства в бухгалтерском учете до момента выбытия учитываются по первоначальной стоимости. Однако в процессе использования они изнашиваются, теряют свою стоимость на сумму начисленной амортизации; чтобы знать остаточную стоимость основных средств на момент выбытия, необходимо из первоначальной стоимости вычесть сумму амортизации.

Пример. Если первоначальная стоимость основных средств составляет 25 000 руб., а ее амортизации на данный момент 5000 руб., то на счетах это отразится следующим образом:

Дебет	01 «Основные средства»	Кредит
Сальдо 25 000		

Дебет	02 «Износ основных средств»	Кредит
Сальдо 5000		

Следовательно, остаточная стоимость равна 20 000 руб. ($25\ 000 - 5\ 000$). В данном случае счет 01 выступает в качестве основного активного счета, а счет 02 — в качестве контрактивного регулирующего счета по отношению к счету 01.

Контрпассивный счет предназначается для уточнения сумм источников имущества — обязательств, учтываемых на пассивном счете. Остаток по контрпассивному счету уменьшает размер источника основного счета. Здесь основной счет выступает в качестве пассивного счета, а регулирующий (контрпассивный) — активного, например активный счет 26 «Общехозяйственные расходы» по отношению к пассивному счету 90 «Продажи» (согласно принятой учетной политике организации). В течение отчетного периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются расходы общехозяйственного характера, а в конце отчетного периода они списываются на счет 90 «Продажи», тем самым уменьшая поступления актива, признаваемого выручкой, т. е. Д-т 90 К-т 26.

Дополнительные счета, в отличие от контрарных, не уменьшают, а, наоборот, увеличивают на сумму своего остатка остаток имущества

на основных счетах. В зависимости от того, какой счет дополняют, они делятся на активные и пассивные.

Дополнительный активный счет на сумму своего остатка дополняет остаток основных активных счетов. Здесь регулирующие и основные счета являются активными. Так, по счету 15 ведется учет транспортно-заготовительных расходов по заготовке и доставке материалов. Он выступает в качестве регулирующего дополнительного счета к счету 10. В то же время фактическая себестоимость приобретения материалов складывается из их стоимости по ценам приобретения и транспортно-заготовительных расходов.

Пример. Покупная стоимость сырья и материалов, имеющихся в наличии в организации, составила 15 000 руб., а транспортные расходы по ним — 900 руб. На счетах это отразится следующим образом:

Дебет	10-1 «Сырье и материалы»	Кредит
Сальдо 15 000		

Дебет	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	Кредит
Сальдо 900		

Следовательно, в конечном итоге фактическая себестоимость сырья и материалов составляет 15 900 руб. (15 000 + 900).

Дополнительный пассивный счет на сумму своего остатка дополняет сальдо соответствующего основного пассивного счета. Здесь оба счета выступают в качестве пассивных счетов, например счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» по отношению к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 63 предназначен для учета состояния и движения резервов по сомнительным долгам. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и не обеспечена соответствующими гарантиями. Резерв по сомнительным долгам создается за счет дохода по результатам проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации. Неиспользованные резервы в конечном итоге присоединяются к доходам соответствующего отчетного периода. Поэтому счет 63 выступает как регулирующий дополнительный счет к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Контрарно-дополнительные счета соединяют в себе признаки дополнительных и контрарных счетов. Примером служит счет 40 «Выпуск продукции (работ и услуг)». Если на этом счете проводки делаются методом дополнительный записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета; когда на счете делаются записи методом красного сторно (уменьшения) — в качестве контрарного счета.

Распределительные счета

Распределительные счета подразделяются на две группы: собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета используются для учета расходов, которые в момент их совершения невозможно отнести сразу на определенную произведенную или проданную продукцию. В конце месяца эти расходы относят на конкретный вид продукции в соответствии с принятой методикой. К данной группе счетов относятся счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» учитывает расходы, связанные с обслуживанием основного и вспомогательного производства.

Общепроизводственные расходы, их состав и размер определяются сметами на содержание и эксплуатацию оборудования, управлеченческих и хозяйственных расходов подразделений. Планирование и учет таких расходов производится по следующей номенклатуре статей:

- амортизация производственного оборудования и транспортных средств;
- отчисления в ремонтный фонд или расходы на ремонт производственного оборудования и транспортных средств;
- по эксплуатации оборудования;
- заработка плата и отчисления на социальные нужды работников, обслуживающих оборудование;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание зданий цехов и цеховых сооружений;
- проведение испытаний, опытов и исследований;
- охрана труда работников цеха;
- потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- другие.

Счет 25 является активным и собирательно-распределительным. В течение месяца по дебету счета 25 собираются все расходы. При этом делаются проводки: Д-т сч. 25 К-т сч.: 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. По кредиту счета 25 в конце месяца идет распределение названных расходов, т. е. списание на дебет счетов: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство» и др. Порядок распределения общепроизводственных расходов между отдельными объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами.

Счет 27 «Общехозяйственные расходы» связан с управлением организацией в целом, ее обслуживанием. Планирование и учет этих расходов осуществляются по следующей номенклатуре статей:

- содержание аппарата управления;
- служебные командировки аппарата управления;
- содержание пожарной военизированной и сторожевой охраны;
- представительские расходы, связанные с деятельностью организаций;
- содержание прочего хозяйственного персонала;
- канцелярские и почтово-телефонные расходы;
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- отчисления в ремонтный фонд (при его создании);
- содержание зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;
- проведение испытаний, опытов, исследований;
- содержание общехозяйственных лабораторий;
- охрана труда работников организаций;
- подготовка и переподготовка кадров;
- обязательные отчисления, налоги и сборы;
- непроизводительные общехозяйственные расходы;
- прочие.

Счет 26 является активным и собирательно-распределительным. В течение месяца по дебету этого счета собираются расходы, что обеспечивается следующими проводками: Д-т сч. 26 К-т сч.: 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 50 «Кassa», 51 «Расчетные счета» и т. д. В конце месяца с кредита счета 26 производится распределение, т. е списание на другие счета. При этом делаются записи: Д-т сч.: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 90 «Продажи» и т. д. К-т сч. 26.

Порядок распределения общехозяйственных расходов между отдельными объектами учета регулируется принятой организацией учетной политикой, в которой может быть предусмотрено списание общехозяйственных расходов непосредственно на счет 90 «Продажи».

Структура собирательно-распределительных счетов

Дебет	Кредит
Расходы, подлежащие к распределению	Распределение расходов по другим счетам

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными (бюджетными) периодами; они подразделяются на активные и пассивные.

Примером активного бюджетно-распределительного счета служит счет 97 «Расходы будущих периодов», где учитываются расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. В частности, на счете отражаются расходы, связанные

ные с горнодобывающими работами; подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности; освоением новых предприятий, производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др. На дебете счета 97 учитываются затраты в момент их совершения (возникновения). При этом делаются записи: Д-т сч. 97 К-т сч.: 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. По кредиту счета 97 показывают списание этих расходов на расходы на производство (расходы на продажу) или на другие источники с включением их в дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Структура активного бюджетно-распределительного счета

Дебет	Кредит
Сальдо — затраты, относящиеся к последующим отчетным периодам, произведенные в предыдущем периоде	
Оборот — учет в текущем периоде затрат будущих отчетных периодов	Оборот — списание доли затрат, учтенных в предыдущих периодах, при наступлении отчетного периода, на который эта доля должна быть отнесена
Сальдо конечное — затраты будущих отчетных периодов	

Примером пассивных бюджетно-распределительных счетов являются счета 98 и 96 «Доходы будущих периодов» — учитываются доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. К ним принадлежат арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др. Кроме того, на счете учитываются предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, а также разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей, а также безвозмездные поступления.

По кредиту счета 98 отражаются суммы доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущему отчетному периоду. При этом делаются записи: К-т сч. 98 Д-т сч.: 58 «Долгосрочные финансовые вложения», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др. По дебету счета 98 показываются суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся, что оформляется проводкой: Д-т сч. 98 К-т сч.: 68 «Расчеты с бюджетом», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» отражает суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты на производство или расходы на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены резервы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи за социальное страхование и обеспечение) работников организации;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- на ремонт основных средств (если предусмотрено в учетной политике организации);
- производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и на другие цели подобного характера.

По кредиту названного счета ежемесячными отчислениями накапливаются источники средств для определенных целей, разрешенных соответствующими законодательными и другими нормативными актами, о чем делаются записи: К-т сч. 96 Д-т сч.: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» и др.

По дебету счета 96 отражаются фактические расходы и платежи при наступлении срока на соответствующие цели, что оформляется проводками: Д-т сч. 96 К-т сч.: 51 «Расчетные счета», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

Структура пассивного бюджетно-распределительного счета

Дебет	Кредит
Оборот — перечислены выплаты за счет дохода и резерва в отчетном месяце	Сальдо — доход, резерв, начисленный в предыдущих месяцах Оборот — доход, резерв, начисленный в отчетном месяце Сальдо конечное — не использованный в отчетном месяце остаток дохода и резерва

Калькуляционные счета (затраты на производство)

На калькуляционных счетах отражаются производственные затраты, которые учитываются при составлении калькуляционных расчетов для определения фактической себестоимости конкретных видов продукции.

По дебету калькуляционных счетов учитываются фактические затраты, по кредиту — выход продукции в течение месяца по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам (оптовым и договорным), а в конце месяца по фактической себестоимости. К этой группе счетов относятся счета: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Структура калькуляционных счетов¹

Дебет	Кредит
Начальное сальдо — остаток незавершенного производства на начало отчетного периода	Оборот — нормативная (плановая) себестоимость или учетные цены произведенной продукции
Оборот — затраты отчетного периода на производство продукции	Разница между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью
Конечное сальдо — остаток незавершенного производства на конец отчетного периода	или учетными ценами

Записи по счету 20 «Основное производство» осуществляются в определенном порядке. По дебету счета 20 в течение месяца отражаются:

- прямые расходы (02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 16 «В стоимости материальных ценностей», 19 «НДС по приобретенным ценностям», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.);
- расходы вспомогательных производств (23);
- косвенные расходы (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»);
- потери от брака (28).

По кредиту счета 20 в течение месяца отражается выход продукции по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам, который в конце месяца корректируется и доводится до фактической себестоимости двумя методами: «красное сторно» и дополнительной записи.

Метод «красное сторно» применяется, когда фактическая себестоимость ниже нормативной. На разницу делается запись красными чернилами. Это означает, что на сумму разницы уменьшается первоначальная сумма. При этом делается запись: Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20.

Метод дополнительной записи применяется при превышении фактической себестоимости над нормативной. В этом случае обычными чернилами делается дополнительная запись, которая оформляется проводкой: Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20.

Если в организации для учета выпущенной продукции применяют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то используется следующий порядок: фактические производственные затраты учитываются в течение месяца по дебету счета 20, а в конце месяца по кредиту этого счета показывается фактическая себестоимость выпущенной продукции. Выход продукции в течение месяца отражается по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам по дебету счета 43 и кредиту счета 40. В конце месяца фактическая себестоимость выпущенной продукции списывается с кредита счета 20 на дебет счета 40. В конце месяца определяют отклонение фактической себестоимости от нормативной (плановой) или учетных цен (+; -) и делается проводка: Д-т сч. 40 К-т сч. 90.

На схемах счетов это отразится следующим образом:

Д 20 «Основное производство» К	Д 40 «Выпуск продукции» К	Д 43 «Готовая продукция» К	Д 90 «Продажи» К
Фактические затраты	3. Списывается фактическая себестоимость готовой продукции	1. Выпущена готовая продукция по нормативной себестоимости	2. Продана готовая продукция по нормативной себестоимости
100 000	100 000	120 000	120 000
		4. Отклонение фактической себестоимости от нормативной 20 000	

Сопоставляющие счета

С помощью сопоставляющих счетов сравниваются две оценки и выявляется результат финансовой деятельности (доходы или расходы). Примером сопоставляющих счетов могут служить счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Структура сопоставляющих счетов

Дебет	Кредит
Оборот 1. Полная фактическая себестоимость проданной продукции (90) 2. Остаточная стоимость выбывших объектов основных средств, расходы, связанные с ними (99) 3. Балансовая стоимость выбывших ценностей и расходы, связанные с ними (товарно-материальные ценности, валютные ценности, ценные бумаги и др.) (91)	Оборот 1. Выручка от проданной продукции (90) 2. Выручка от продажи имущества, стоимость материальных ценностей, поступивших после выбытия по рыночным ценам (99) 3. Выручка от реализации ценностей (91)

Финансово-результативные счета

К финансово-результативным счетам относятся активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки», который одновременно является финансово-результативным и сопоставляющим счетом. В качестве финансово-результативного счета он выявляет конечный финансовый результат — прибыли или убытки, а как сопоставляющий счет отражает сопоставление дебетовой части счета (убыток) с кредитовой частью счета (прибыль).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) слагается из:

- прибыли или убытка от обычных видов деятельности (счет 91 «Прочие доходы и расходы»);
- сальдо прочих доходов и расходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»);
- потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации и т. п. — в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций (Д-т 99 К-т 68).

В конце года определяется чистая прибыль, т. е. конечный финансовый результат организации, который является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Заключительными записями декабря сумма чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Структура финансово-результативного счета (счет 99)

Дебет	Кредит
Остаток убытка отчетного года 1. Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в дебет счетов: 80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 «Резервный капитал» — при направлении на погашение убытка средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» — при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.	Остаток нераспределенной прибыли предыдущих периодов Учет прибыли отчетного года Нераспределенная прибыль отчетного года

Забалансовые счета

Бухгалтерские счета делятся на две группы: балансовые и забалансовые.

Балансовые счета — все бухгалтерские счета, объединенные в одну систему, имеющие корреспонденцию между собой и обеспечивающие учет всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Забалансовые счета — это счета, остатки по которым не входят в баланс, а показываются за его итогом, т. е. за балансом.

Отдельные организации не уделяют должного внимания забалансовым счетам, что на практике приводит к ослаблению контрольных функций учета. Забалансовые счета используются для учета ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся определенное время в ее распоряжении или у нее на сохранении, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. В частности: арендованные основные средства; товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение; материалы, товары, принятые на комиссию; оборудование, принятое для монтажа; списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов; обеспечение обязательств и платежей полученных; износ основных средств; основные средства, сданные в аренду, а также нематериальные активы, полученные в пользование.

Использование забалансовых счетов способствует решению таких задач, как:

- обеспечение контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих данной организации в соответствии с действующими законодательными актами и инструкциями;
- контроль за сохранностью материальных ценностей, числящихся на забалансовых счетах;
- своевременное оформление документов на поступление и выбытие этих средств, учтенных на забалансовых счетах;
- всесторонняя и полная информация о состоянии забалансовых счетов для нужд управления, оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости организации.

Структура забалансового счета

Дебет	Кредит
Сальдо — остаток ценностей, не принадлежащих организации	Оборот — списание ценностей, не принадлежащих организации, в течение отчетного периода
Оборот — оприходованные ценности, не принадлежащие организации в отчетном периоде	
Сальдо — остаток ценностей, не принадлежащих организации на конец отчетного периода	

Главная особенность забалансовых счетов заключается в том, что учет на них ведется без использования метода двойной записи; записи делаются только в ведомостях по графам «Приход» и «Расход». Имеется в виду, что при поступлении учитываемых объектов их приходуют, а при выбытии — списывают.

Контрольные вопросы

1. Что является предметом бухгалтерского учета?
2. Что понимается под методом бухгалтерского учета?
3. Назовите и охарактеризуйте элементы метода бухгалтерского учета.
4. Что понимают под финансовыми активами?
5. Из чего складывается собственный капитал?
6. Дайте определение бухгалтерского баланса.
7. Почему бухгалтерский баланс является основным информационным материалом для внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности организации?
8. На какие три вида подразделяются счета бухгалтерского учета?
9. Что представляет собой понятие «бухгалтерский документ»?
10. Какое место занимают первичные учетные документы в системе бухгалтерского учета и управления?
11. В чем заключаются понятия «унификация», «стандартизация», «первичная информация»?
12. Дайте определение понятию «документооборот». Почему его разработка необходима для организации?
13. По каким признакам классифицируются первичные документы?
14. Перечислите основные требования, предъявляемые к оформлению учетных документов.
15. Кто имеет право изъять документы из организации и из архива?
16. Как оцениваются затраты в незавершенное производство в бухгалтерском учете и отчетности?
17. Каков порядок оценки готовой продукции на счетах бухгалтерского учета и в балансе?
18. Как оцениваются обязательства перед собственниками в учете и балансе (собственный капитал)?
19. Как оцениваются обязательства перед сторонними лицами в учете и балансе (кредиторская задолженность, кредиты банка и заемные средства)?
20. Перечислите статьи расходов (элементов), связанных с производством и продажей продукции по правилам бухгалтерского и налогового учета.
21. Дайте определение калькуляции, приведите порядок ее исчисления.

22. Перечислите статьи затрат, включаемые в себестоимость отдельных видов продукции.
23. Дайте определение себестоимости цеховой, производственной, сокращенной и полной.
24. Дайте определение понятию «учетные регистры». Назовите виды учетных регистров.
25. Назовите способы исправления ошибочных записей в бухгалтерском учете. Дайте их характеристику.
26. Что понимается под формой бухгалтерского учета? Перечислите формы бухгалтерского учета.
27. Какие организации относятся к субъектам малого предпринимательства?
28. Какими законодательными документами регулируется бухгалтерский учет в малых организациях?
29. В чем сущность мемориально-ордерной формы учета?
30. Что собой представляет мемориальный ордер? Назовите недостатки, присущие мемориально-ордерной форме учета.
31. Дайте определение инвентаризации, назовите ее виды.
32. В каких случаях проведение инвентаризации обязательно?
33. В чем сущность бухгалтерской отчетности?
34. Перечислите формы бухгалтерской отчетности.
35. Какие основные требования предъявляются к бухгалтерской отчетности?
36. Кто подписывает бухгалтерскую отчетность?
37. Охарактеризуйте содержание отчета о прибылях и убытках.
38. Кто формирует и кто утверждает учетную политику организации?
39. Что означает централизованный и децентрализованный учет?

Тесты

1. Что является объектом бухгалтерского учета?

Ответы	1	Хозяйственная деятельность организаций и их подразделений
	2	Экономические ресурсы, классификация по группам с детализацией по отдельным видам
	3	Хозяйственные операции и их результаты: снабжение, производство, продажа и финансовые результаты
	4	Имущество организации, ее обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе ее деятельности

2. Что является предметом бухгалтерского учета?	
Ответы	1 Хозяйственная деятельность организации
	2 Имущество организаций и источники его образования
	3 Упорядоченная и регламентированная информационная система, отражающая совокупность имущества по составу и размещению, по источникам его образования; хозяйствственные операции и результаты деятельности организации в денежном выражении с целью выполнения намеченных планов (зданий)
	4 Затраты на производство и продажу продукции
3. Как группируется имущество по составу и размещению?	
Ответы	1 Основные, денежные и финансовые вложения
	2 Нематериальные активы, оборотные и денежные средства
	3 Основные, оборотные, денежные средства; нематериальные и финансовые активы; средства в расчетах (дебиторская задолженность)
	4 Отвлеченные оборотные средства и финансовые активы
4. Что входит в состав основных средств?	
Ответы	1 Средства труда, предназначенные для производства продукции
	2 Здания, сооружения, рабочие и основные машины и оборудование, служащие более одного года
	3 Предметы, служащие более одного года и стоимостью более 20000 руб.
	4 Предметы, служащие более 12 месяцев независимо от их стоимости или обычного операционного цикла
5. К какой группе имущества по составу и размещению относится программный пакет по автоматизации бухгалтерского учета?	
Ответы	1 К основным средствам
	2 К оборотным активам
	3 К отвлеченным средствам
	4 К нематериальным активам
6. Что включается в состав оборотных активов?	
Ответы	1 Предметы сроком службы свыше одного года
	2 Предметы стоимостью более стократного размера минимальной месячной оплаты труда
	3 Предметы со сроком службы до одного года независимо от их стоимости
	4 Запасы, дебиторская задолженность, финансовые вложения, денежные средства и прочие оборотные активы

7. К какой группе активов относятся готовая продукция и товары для перепродажи?

Ответы	1	К оборотным активам
	2	К нематериальным активам
	3	К основным средствам
	4	К средствам в расчетах

8. Как группируется имущество организации по источникам формирования?

Ответы	1	Собственные и заемные обязательства
	2	Капитал и резервы, долговые обязательства
	3	Обязательства по расчетам, займы и кредиты банка
	4	Фонды, резервы, прибыль, целевое финансирование

9. Какой объект бухгалтерского учета относится к источникам (обязательствам)?

Ответы	1	Дебиторская задолженность
	2	Расчеты с покупателями по отгруженной продукции
	3	Задолженность по налогам и сборам
	4	Незавершенное производство

10. Что относится к собственным источникам имущества?

Ответы	1	Капиталы, фонды, резервы, прибыль, бюджетное финансирование и получение средств в порядке дарения
	2	Уставный, добавочный, резервный капитал
	3	Фонды накопления и социальной сферы, уставный капитал
	4	Нераспределенная прибыль, добавочный капитал и фонды накопления

11. Что относится к заемным источникам средств?

Ответы:	1	Краткосрочные и долгосрочные кредиты банка
	2	Долгосрочные обязательства организации
	3	Кредиты банка, займ и кредиторская задолженность
	4	Обязательства организации по расчетам

12. Какие хозяйственные операции относятся к третьей части предмета бухгалтерского учета?

Ответы	1	Снабжение и отгрузка продукции
	2	Снабжение и продажа продукции
	3	Снабжение, производство, продажа и финансовые результаты
	4	Продажа продукции и финансовые результаты

13. Дайте наиболее полное определение метода бухгалтерского учета		
Ответы	1	Совокупность способов и приемов для правильного ведения бухгалтерского учета
	2	Балансовое обобщение имущества, обязательств и хозяйственных операций
	3	Способ познания предмета бухгалтерского учета
	4	Система способов и приемов познания предмета бухгалтерского учета посредством документации, инвентаризации, баланса, оценки, калькуляции, системы счетов,войной записи и отчетности организации
14. Какие элементы метода бухгалтерского учета являются общими для ряда экономических наук?		
Ответы	1	Баланс, двойная запись
	2	Оценка, баланс, система счетов
	3	Оценка, баланс, калькуляция, инвентаризация
	4	Документация, инвентаризация
15. Назовите основные виды бухгалтерских балансов?		
Ответы	1	Периодические, годовые, вступительные
	2	Годовые, вступительные и разделительные
	3	Периодические, санируемые и ликвидационные
	4	Периодические, годовые, вступительные, разделительные, санируемые, ликвидационные, сводные
16. Дайте определение бухгалтерского баланса		
Ответы	1	Совокупность показателей, отражающих состав имущества организации в надежной оценке
	2	Балансовый метод отражения информации за отчетный период
	3	Обобщение ресурсов организации (его активов) и обязательств (пассивов) за определенный период
	4	Способ экономической группировки и обобщения имущества по составу и размещению и по источникам его формирования, выраженный в денежной оценке и составленный на определенную дату
17. Какие из приведенных разделов и групп объектов бухгалтерского учета относятся к пассиву баланса?		
Ответы	1	Внеоборотные активы, основные средства
	2	Денежные средства, краткосрочные финансовые вложения
	3	Долгосрочные и краткосрочные обязательства
	4	Запасы, затраты, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям

18. В каком разделе баланса показывается сумма оборотных активов

Ответы	1	Раздел I актива баланса
	2	Раздел IV пассива баланса
	3	Раздел II актива баланса
	4	Раздел V пассива баланса

19. В какой части баланса отражается кредиторская задолженность поставщикам и финансовым органам?

Ответы	1	Во II разделе актива
	2	В V разделе пассива
	3	В I разделе актива
	4	В III разделе пассива

20. В каком разделе баланса отражается дебиторская задолженность?

Ответы	1	В I разделе актива баланса
	2	В IV разделе пассива баланса
	3	Во II разделе актива баланса
	4	В V разделе пассива баланса

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопросов	Номер правильного ответа
Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета. Балансовое обобщение, система счетов и двойная запись	1	4
	2	3
	3	3
	4	3
	5	4
	6	4
	7	1
	8	1
	9	3
	10	1
	11	3
	12	3
	13	4
	14	3
	15	4
	16	4
	17	3
	18	3
	19	2
	20	3

Глава 3

МЕЖДУНАРОДНЫЕ И РОССИЙСКИЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

3.1. Международные стандарты финансовой (бухгалтерской) отчетности

Принципы формирования отчетности

В настоящее время идет процесс глобализации экономики. Появилась потребность в прозрачной информации обо всех участках рынка. Это возможно на основе одинаковых правил составления финансовой отчетности для всех организаций. В результате соглашений профессиональных ассоциаций бухгалтеров был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО). Эта организация разрабатывает стандарты бухгалтерского учета.

МСФО — это свод правил, методов, терминов и процедур бухгалтерского учета, разработанных КМСФО и носящих рекомендательный характер.

Основополагающие и производные принципы, положенные в основу МСФО, обозначены на рис. 3.1

Необходимость использования МСФО в России обуславливается следующим:

- у российских предприятий появляется возможность приобщения к международным рынкам капитала;
- финансовая отчетность, сформированная на основе МСФО, более информативна;
- использование МСФО позволяет сократить время и средства на разработку собственных национальных стандартов.

Прогнозную направленность информации финансовой отчетности придают два основополагающих принципа МСФО: принцип действующей компании и принцип начисления, которые заслуживают специального рассмотрения.

Принцип непрерывности деятельности состоит в том, что финансовую отчетность составляют из следующего достоверно подтверждаемого

предположения: у компании нет ни намерения, ни необходимости прекращать или существенно сокращать хозяйственно-финансовую деятельность. МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» предписывает представлять в финансовой отчетности информацию относительно прекращения части деятельности или решения о ее прекращении, с тем чтобы пользователи могли прогнозировать потоки денежных средств, прибыльности и финансовое положение компании в секторах ее продолжающейся деятельности.

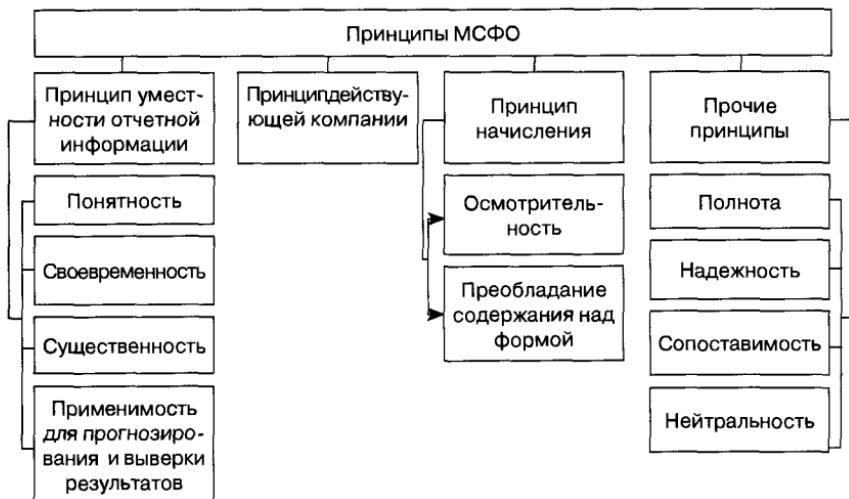


Рис. 3.1. Принципы, положенные в основу МСФО

Принцип начисления предполагает, что все хозяйствственные операции и другие события отражаются в учете и финансовой отчетности в тех отчетных периодах, в которых они совершались, независимо от получения или выплаты денежных средств либо их эквивалентов по этим операциям. Признание доходов и расходов, активов и обязательств четко отделяется от расчетных операций (денежных поступлений и платежей).

Применение принципа начисления позволяет сблизить во времени момент сопоставления доходов и расходов, разделить операции продажи и кредитования, точнее измерить результаты коммерческих и финансовых операций. При начислении в учете и финансовой отчетности фиксируются предстоящие в будущем поступления денежных средств, а также обязательства по будущим платежам (будущему оттоку денежных средств). Момент признания в учете того или иного факта является решающим при составлении отчетности по правилам МСФО.

Принцип осмотрительности состоит в том, что при формировании финансовой отчетности необходима определенная осторожность в суждениях и оценках, выносимых в условиях неопределенности, осмотритель-

ность заключается в том, чтобы величина активов и доходов не оказалась завышенной в финансовой отчетности, а обязательства и расходы не были занижены.

Поскольку в учете и отчетности те или иные факты отражаются с недостаточной определенностью в отношении последствий их влияния на результаты хозяйственной деятельности, *МСФО предписывают проявлять большую готовность к учету потенциальных убытков, чем потенциальных прибылей или активов.*

Принцип преобладания содержания над формой гласят: хозяйственные операции, другие хозяйственные факты и события необходимо учитывать и представлять в финансовой отчетности в соответствии с их реальным экономическим содержанием, а не только с их юридической формой.

В активах отражается не только имущество, принадлежащее организации на праве собственности, но и любое другое имущество, применяемое в ее хозяйственной деятельности с целью извлечения дохода; к примеру, имущество, полученное организацией в долгосрочную аренду, которое по гражданскому законодательству не может быть признано ее собственностью, в финансовой отчетности следует отражать в активах (наравне с собственным имуществом), поскольку оно объективно формирует производственный потенциал организации на длительную перспективу.

К прочим принципам МСФО относят надежность отчетной информации, полноту и своевременность представления финансовой отчетности с отражением в ней существенной и понятной информации.

Основные международные системы бухгалтерского учета и отчетности

В настоящее время существуют две основные системы бухгалтерских стандартов: ГААП США (GAAP) и МСФО (страны Европы).

Требования двух наборов стандартов не совпадают и имеются значительные расхождения в методологии и технике учета и составления отчетности. Коротко рассмотрим понятия ГААП и МСФО и термины, связанные с ними.

GAAP (ГААП) — общепринятые принципы бухгалтерского учета. GAAP — это общий термин, применяемый для описания основ ведения бухгалтерского учета и составления отчетности в конкретной стране (США, Великобритания и др.).

В качестве нормативной базы используются:

- комплекс правил и норм, независимо от их источников, которыми руководствуется предприятие при подготовке финансовой отчетности в конкретной стране с конкретной целью, например Закон о предприятии, стандарты бухгалтерского учета;

- нормативы, издаваемые профессиональными бухгалтерскими организациями, которые устанавливают правила бухгалтерского учета для различных ситуаций, например Международные стандарты финансовой отчетности, Стандарты финансовой отчетности (Великобритания) и Стандарты финансового учета (США);
- другие источники — передовая практика, т. е. методы учета, разработанные компаниями в отсутствии правил, касающихся конкретных вопросов и различных промышленных групп (нефтяная промышленность, Ассоциация британских банков и др.).

В США практически отсутствует законодательство по вопросам бухгалтерского учета. В то же время существует специальный орган федерального правительства — Комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку (SEC), который контролирует нормативы бухгалтерского учета, издаваемые профессиональными органами. Эта Комиссия может также наложить вето на определенные подходы к бухгалтерскому учету и требовать внедрения нормативов.

МСФО представляют собой международную систему принципов бухгалтерской отчетности. Они широко применяются и приняты в качестве основы подготовки финансовой отчетности во многих странах.

МСФО отражает совокупность следующих документов: Принципов подготовки и представления финансовой отчетности, Стандартов и разъяснений к ним. Эти документы взаимосвязаны, образуют единую систему и не могут применяться по отдельности. Хотя каждый из них имеет свое назначение.

Основной принцип *МСФО* состоит в том, что он носит не законодательно-правовой, а рекомендательный характер. Кроме того, в них отсутствуют подробные интерпретации, примеры приложения стандартов к конкретным ситуациям.

КМСФО был независимым органом, созданным профессиональными бухгалтерскими организациями в 1973 г.

С 1981 г. *КМСФО* стал полностью автономным по внедрению Международных стандартов финансовой отчетности в вопросах обсуждения документов, касающихся международного учета.

В апреле 2001 г. *КМСФО* заменяют Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (*СМСФО*).

Основная цель Совета заключается в том, чтобы:

- разработать в общественных интересах единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых стандартов финансовой отчетности, которые требуют представления высококачественной, прозрачной и сравниваемой информации в финансовой отчетности;
- продвигать внедрение и строгое соблюдение этих стандартов;

- сотрудничать с национальными органами для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всем мире.

Институт СМСФО в свой состав включает 22 попечителей (членов) из различных географических регионов и областей деятельности. Он обеспечивает финансирование, утверждает бюджеты СМСФО, отвечает за проведение существенных структурных изменений и контролирует эффективность работы СМСФО.

Попечители института назначают членов:

СМСФО (16 членов, из них 13 человек работают на постоянной основе от трех до пяти лет);

КСС (Консультативный совет по стандартам). Состоит из 45 человек. Попечители назначаются из различных регионов на 3 года с правом продления.

КИМФО — Комитет по интерпретации международной финансовой отчетности.

Цели Совета (КСС) заключаются:

- в предоставлении СМСФО консультации по вопросам повестки дня и приоритетам;
- информировании о позиции членов Совета по основным проектам, связанным с разработкой стандартов;
- предоставлении других консультаций попечителям и СМСФО.

Постоянный комитет по интерпретации (ПКИ) был создан в апреле 1997 г., в дальнейшем в декабре 2001 г. преобразован в КИМФО. Комитет состоит из назначенных попечителями экспертов в области бухгалтерского учета из 12 стран.

Комитет ведет следующую работу:

- проводит аналогии с требованиями и руководством МСФО, затрагивающих аналогичные или связанные проблемы;
- использует критерии определения, признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов, установленные в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности;
- учитывает решения других органов, устанавливающих стандарты и принятую отраслевую практику (в той и только в той степени, в какой они соответствуют положениям СМСФО).

Гармонизация национальных бухгалтерских стандартов — это процесс выработки СМСФО высококачественных решений учетных задач, которые затем должны стать основой для унификации национальных стандартов.

СМСФО оказывает существенное влияние на гармонизацию финансовой отчетности:

- через принятие МСФО транснациональными компаниями и местными органами регулирования;

- через сотрудничество с международной организацией — Комиссией по ценным бумагам (IOSCO). Членами этой организации являются национальные комиссии по ценным бумагам и другие органы регулирования фондовых рынков. Вопрос о гармонизации финансовой отчетности занимает очень важное место.

Конвергенция национальных бухгалтерских стандартов — это движение СМСФО и национальных регулирующих органов навстречу друг другу для нахождения и принятия оптимального решения.

Процесс конвергенции обеспечивается рядом конкретных мер, а именно:

- определением ряда национальных регулирующих органов в качестве партнеров СМСФО;
- регулярными встречами Правления СМСФО с национальными регулирующими органами;
- координацией планов работ;
- назначением членов Правления СМСФО, ответственных за связи с конкретными национальными регулирующими органами;
- согласованием процессов принятия стандартов;
- созданием совместных рабочих групп и др.

В табл. 3.1 приведен перечень Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений к ним по состоянию на 1 января 2013 г.

Стандарты с 1-го по 41-й были приняты ранее и носили аббревиатуру IAS — International Accounting Standard — Международный стандарт бухгалтерского учета (МСБУ).

Стандарты, вводимые в действие в настоящее время, называются IFRS — International Financial Reporting Standard — Международный стандарт финансовой отчетности. Этим объясняется различие в наименовании и отсутствие единой нумерации международных стандартов.

МСБУ 3–6, 9, 13, 15, 23, 25, 29, 30, 35 в разное время утратили силу.

Таблица 3.1

**Перечень Международных стандартов финансовой отчетности
(по состоянию на 1 января 2018 г.)**

№ стандарта		Название
		Принципы подготовки и составления отчетности
МСБУ 1	IAS 1	Представление финансовой отчетности
МСБУ 2	IAS 2	Запасы
МСБУ 7	IAS 7	Отчеты о движении денежных средств
МСБУ 8	IAS 8	Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки
МСБУ 10	IAS 10	События после отчетной даты

Продолжение табл. 3.1

№ стандарта		Название
МСБУ 12	IAS 12	Налоги на прибыль
МСБУ 16	IAS 16	Основные средства
МСБУ 19	IAS 19	Вознаграждения работникам
МСБУ 20	IAS 20	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи
МСБУ 21	IAS 21	Влияние изменений валютных курсов
МСБУ 23	IAS 23	Затраты по займам
МСБУ 24	IAS 24	Раскрытие информации о связанных сторонах
МСБУ 26	IAS 26	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)
МСБУ 27	IAS 27	Отдельная финансовая отчетность
МСБУ 28	IAS 28	Инвестиции в ассоциированные компании
МСБУ 32	IAS 32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации
МСБУ 33	IAS 33	Прибыль на акцию
МСБУ 34	IAS 34	Промежуточная финансовая отчетность
МСБУ 36	IAS 36	Обесценение активов
МСБУ 37	IAS 37	Резервы, условные обязательства и условные активы
МСБУ 38	IAS 38	Нематериальные активы
МСБУ 39	IAS 39	Финансовые инструменты: признание и оценка
МСБУ 40	IAS 40	Инвестиционная собственность
МСБУ 41	IAS 41	Сельское хозяйство
МСФО 1	IFRS 1	Применение Международных стандартов финансовой отчетности впервые
МСФО 2	IFRS 2	Выплаты на основе долевых инструментов акций
МСФО 3	IFRS 3	Объединение бизнеса
МСФО 4	IFRS 4	Договоры страхования
МСФО 5	IFRS 5	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность
МСФО 6	IFRS 6	Разведка и оценка минеральных ресурсов
МСФО 7	IFRS 7	Финансовые инструменты: раскрытия
МСФО 8	IFRS 8	Операционные сегменты
МСФО 9	IFRS 9	Финансовые инструменты
МСФО 10	IFRS 10	Консолидированная финансовая отчетность
МСФО 11	IFRS 11	Совместная деятельность
МСФО 12	IFRS 12	Раскрытие информации об участии в других предприятиях
МСФО 13	IFRS 13	Оценка справедливой стоимости

Окончание табл. 3.1

№ стандарта		Название
МСФО 14	IFRS 14	Счета отложенных тарифных разниц
МСФО 15	IFRS 15	Выручка по договорам с покупателями
МСФО 16	IFRS 16	Аренда
МСФО 17	IFRS 17	Договоры страхования

3.2. Российские стандарты бухгалтерского учета и отчетности

МСФО служат для того, чтобы пользователям из различных стран была понятна отчетность, составленная в других странах, если, конечно, она составлена с соблюдением принципов и норм МСФО. Если все принципы МСФО были соблюдены, то делается пометка, что отчетность составлена на основе МСФО. Тогда пользователи могут быть уверены в надежности таких данных.

В каждой стране существуют свои правила и нормы бухгалтерского учета и регламент составления отчетности.

Эти правила носят уже не рекомендательный, а законодательный (обязательный) характер. Нормы бухгалтерского учета в конкретных странах могут строиться как на основе МСФО, так и входить в противоречие с этими стандартами.

В Российской Федерации основные нормы и правила бухгалтерского учета отражены в Положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ). Настоящие положения относятся ко второму уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и являются системой национальных стандартов бухгалтерского учета. ПБУ постоянно совершенствуются и изменяются, появляются новые стандарты. Идет процесс сближения с Международными стандартами финансовой отчетности. В ПБУ и МСФО есть много общего, так как ПБУ стараются сблизить с МСФО, но есть и отличия, вызванные особенностями национальной экономики, процессом ее трансформации в рыночную экономику.

В настоящее время Министерством финансов РФ утверждено 24 национальных стандарта:

ПБУ 1/2008. Учетная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н;

ПБУ 2/2008. Учет договоров строительного подряда. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116;

ПБУ 3/2006. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н;

ПБУ 4/99. Бухгалтерская отчетность организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н;

ПБУ 5/01. Учет материально-производственных запасов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н;

ПБУ 6/01. Учет основных средств. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н;

ПБУ 7/98. События после отчетной даты. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н;

ПБУ 8/2010. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы. Утв. приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н;

ПБУ 9/99. Доходы организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н;

ПБУ 10/99. Расходы организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н;

ПБУ 11/2008. Информация о связанных сторонах. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н;

ПБУ 12/2010. Информация по сегментам. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н;

ПБУ 13/2000. Учет государственной помощи. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н;

ПБУ 14/2007. Учет нематериальных активов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н;

ПБУ 15/2008. Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н;

ПБУ 16/02. Информация по прекращаемой деятельности. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н;

ПБУ 17/02. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н;

ПБУ 18/02. Учет расчетов по налогу на прибыль. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н;

ПБУ 19/02. Учет финансовых вложений. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 125н;

ПБУ 20/03. Информация об участии в совместной деятельности. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н;

ПБУ 21/2008. Изменения оценочных значений. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н;

ПБУ 22/2010. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н;

ПБУ 23/2011. Отчет о движении денежных средств. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. Приказом МФ РФ от 2 февраля 2011 г. № 11н;

ПБУ 24/2011. Учет затрат на освоение природных ресурсов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. Приказом МФ РФ от 6 октября 2011 г. № 125н.

3.3. Учетная политика организации, изменения оценочных значений и ошибки (ПБУ 1/2008, 21/2008, 22/2010)

Учетная политика

Под учетной политикой организации (ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации») понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

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

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются следующие формы документов и способы ведения учета (рис. 3.2).

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

ных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из ПБУ 1/2008 и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями современности и полноты учета и отчетности

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

Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации

Способы оценки активов и обязательств

Правила документооборота и технология обработки учетной информации

Порядок контроля за хозяйственными операциями

Другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета

Рис. 3.2. Документы и способы ведения учета, утверждаемые в учетной политике

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

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа.

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

Изменение учетной политики организации может производиться в ряде случаев (рис. 3.3).

- 1** Изменение законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету
- 2** Разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации
- 3** Существенное изменение условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п.

Рис. 3.3. Обстоятельства, при которых допускается изменение учетной политики

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

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

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

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

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской

отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

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

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

Изменения оценочных значений

Изменением оценочного значения (ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений») признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизуемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизуемых активов и др.

Изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения.

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

Изменение оценочного значения, за исключением изменения, влияющего на величину капитала организации, подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

- периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;

- периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности

Под ошибкой в бухгалтерском учете и отчетности (ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности») понимается неправильное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации.

Ошибка может быть обусловлена, в частности:

- недолжащим применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- недолжащим применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- недолжащим использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период.

Выявленные ошибки подлежат обязательному исправлению.

Ошибка текущего отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется путем осуществления записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце текущего отчетного года, в котором выявлена ошибка.

Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется путем осуществления записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность. Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, государственному или муниципальному орг-

гану, уполномоченному осуществлять функции собственника, и т. п., исправляется в таком же порядке.

Несущественная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется путем осуществления записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета в периоде выявления.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется путем:

1) производства записей по соответствующим счетам бухгалтерского учета за январь текущего отчетного года. При этом корреспондирующими счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

2) пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, представленные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предыдущих отчетных периодов. Под пересчетом сравнительных показателей бухгалтерской отчетности понимается исправление показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена. При этом пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Если ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов, корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если организация практически не может оценить влияние ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, организация должна скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который может быть сделан практически.

Применительно к определенному предшествующему отчетному периоду пересчет практически невозможен, если для его осуществления потребуется значительная расчетная оценка, при которой невозможно выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки, либо необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчетности за соответствующий предшествующий отчетный период.

Контрольные вопросы

- Перечислите основные принципы МСФО, дайте их характеристику.
- Каковы основные задачи МСФО? Дайте их характеристику.
- Какими показателями характеризуется полезность информации?
- Что означает ценность информации и какими факторами она определяется?
- Назовите факторы, определяющие надежность информации.
- К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся стандарты экономического субъекта?
- К какому уровню системы нормативно-правовых актов относятся федеральные стандарты?
- Расположите указанные документы в соответствии с четырехуровневой иерархией в порядке убывания: отраслевые стандарты, рекомендации, федеральные стандарты, стандарты предприятия.
- Перечислите основные требования и допущения, используемые при формировании учетной политики.

Тесты

1. Какими признаками характеризуется полезность бухгалтерской информации?

Ответы	1	Своевременность, правдивость
	2	Ценность, прозрачность
	3	Ценность, надежность
	4	Надежность, правдивость

2. Каковы базовые принципы бухгалтерского учета?

Ответы	1	Автономность, периодичность, денежное измерение, преемственность
	2	Автономность, двойная запись, преемственность
	3	Автономность, двойная запись, денежное измерение, преемственность начислений, осмотрительность
	4	Объективность начислений, преемственность, периодичность

3. К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относится федеральный стандарт?

Ответы	1	К первому
	2	К третьему
	3	К четвертому
	4	Ко второму

4. К какому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся рабочие документы организации, формирующие ее учетную политику?

Ответы	1	К первому
	2	К третьему
	3	К четвертому
	4	Ко второму

5. К какому уровню системы нормативно-правовых актов относятся отраслевые стандарты?

Ответы	1	К первому
	2	К четвертому
	3	Ко второму
	4	К третьему

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 3. Международные и российские стандарты учета и отчетности	1	3
	2	3
	3	1
	4	4
	5	3

Глава 4

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Денежные средства находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов, на счетах в банках, выставленных аккредитивах, чековых книжках, на специальных и депозитных счетах и пр. С помощью денежных средств производятся расчеты с поставщиками за приобретенные у них товарно-материальные ценности, с покупателями — за купленные ими товары, продукцию, с заказчиками — за выполненные работы и оказанные услуги, с кредитными учреждениями — по ссудам и другим финансовым операциям, с бюджетом — по налогам и сборам, с другими юридическими и физическими лицами — по различным хозяйственным операциям.

Денежные расчеты производятся либо в виде безналичных платежей, либо наличными денежными средствами.

Для учета денежных средств применяют счета бухгалтерского учета, находящиеся в разделе V «Денежные средства» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути»).

4.1. Учет денежных средств и денежных документов в кассе

К кассовым операциям относится любое движение, т. е. изменение остатка наличных денежных средств в отечественной и иностранной валюте, денежных документов, хранящихся в кассе организации. Основными документами, регулирующими порядок их осуществления, документального оформления, контроля и учета, являются:

- Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» [14];
- указание Центрального банка РФ от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» [73];

- указание Центрального банка РФ от 7 октября 2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов».

Организации независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков. Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые ЦБ РФ в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме. Прием наличных денег организациями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Наличные деньги, полученные организациями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

Ведение кассовых операций возложено на кассира, с которым в соответствии с трудовым законодательством заключается договор о полной материальной ответственности за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям. В организациях, имеющих несколько касс (например, организации торговли, транспорта и др.), существует главная кassa, которую ведет главный кассир, которому подчиняются и перед которым ежедневно отчитываются кассиры операционных касс.

Руководители организаций обязаны оборудовать кассу (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег) и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу во время совершения операций закрыты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

В соответствии с указанием ЦБ РФ от 7 октября 2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» в настоящее время в Российской Федерации установлен предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами (индивидуальными предпринимателями) по одной сделке в сумме 100 тыс. руб.

В кассах предприятий могут храниться наличные деньги в пределах лимитов, устанавливаемых обслуживающими их учреждениями банков по согласованию с руководителями этих предприятий. Лимит кассы — это предельная сумма денежных средств, которая может постоянно находиться в кассе организации.

Лимит остатка наличных денег в кассе рассчитывается всем предприятиям независимо от организационно-правовой формы и сферы

деятельности, имеющим кассу и осуществляющим налично-денежные расчеты самостоятельно, за исключением предприятий — субъектов малого предпринимательства.

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе предприятие составляет «Расчет на установление лимита остатка кассы».

Лимит остатка кассы определяется исходя из объемов налично-денежного оборота предприятий с учетом особенностей режима его деятельности, порядка и сроков сдачи наличных денежных средств в учреждения банков, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей.

Лимит остатка кассы может пересматриваться в течение года в установленном порядке (в случае изменения объемов кассовых оборотов, условий сдачи выручки и др.).

Все наличные денежные средства сверх установленного лимита остатка наличных денег в кассе организации обязаны сдавать в банк в согласованные сроки. Наличные деньги также могут быть сданы инкассаторам и в объединенные кассы при предприятиях для последующей сдачи в банк, а также предприятиям связи для перечисления на счета в банках на основе заключенных договоров.

Предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, могут расходовать ее на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения.

Для учета кассовых операций применяются унифицированные формы первичной документации, утвержденные постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 (в ред. от 3 мая 2000 г.), согласованные с Минфином России и Минэкономики России [52] (рис. 4.1).

Особенностью кассовых документов является то, что в них не допускаются подчистки, помарки или исправления. Если при составлении документа были допущены ошибки, то незарегистрированный и предварительно не пронумерованный документ уничтожается, а вместо него выписывается правильный. В иных случаях неверный документ аннулируется перечеркиванием и надписью «аннулировано», новый документ выписывается под следующим порядковым номером. Кассовые документы должны быть заполнены четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны с помощью пишущей машинки, компьютерной техники и должны быть подписаны главным бухгалтером или иным лицом, уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия, и кассиром, а расходные документы, кроме того, и руководителем предприятия или иным должностным лицом, имеющим право разрешать расходование средств. В приходных и расходных ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного,

и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Первичные документы для оформления кассовых операций

1 Приходный кассовый ордер (ПКО) — форма КО-1

2 Расходный кассовый ордер (РКО) — форма КО-2

3 Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (Журнал) — форма КО-3

4 Кассовая книга — форма КО-4

5 Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств — форма КО-5

6 Акт инвентаризации наличных денежных средств — форма ИНВ-15

7 Инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности — форма ИНВ-16

8 Заявка на получение наличной иностранной валюты и др.

Рис. 4.1. Первичные документы по учету кассовых операций

Выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на эти документы штампа с реквизитами расходного кассового ордера. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и др. имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах необязательна.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления. Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале ре-

гистрации приходных и расходных кассовых документов. Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники.

Аналитический учет кассовых операций ведется кассиром в кассовой книге. Каждое предприятие ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера. Если в организации есть операционные кассы, то движение денежных средств в операционных кассах отражается в книгах кассиров-операционистов. Тогда кассовая книга ведется главным кассиром.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными, так как служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

На предприятиях при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера предприятия.

Основанием для записи кассовых операций на счетах бухгалтерского учета служит отчет кассира с приложенными к нему первичными документами. Кассир передает отчет в бухгалтерию под расписку получающего его бухгалтера. Последний проверяет правильность записи первичных документов в отчете и его итогов. В организациях, ведущих расчеты с помощью контрольно-кассовых машин, кассовый отчет также составляется с показателями счетчиков контрольно-кассовых машин, которые распечатываются по окончании работы касс и прикладываются к отчету кассира. При этом показания счетчиков могут превышать величину наличной выручки на сумму продаж, оплаченных кредитными карточками, что отражается как переводы в пути, и денежными документами.

Учет наличных денежных средств в кассе ведется на основании кассовых документов на счете 50 «Касса». Приход средств в кассу показывается по дебету счета, а расход — по кредиту. Счета, корреспондирующие со счетом 50 «Касса», указываются бухгалтером в первичных кассовых документах — ордерах и ведомостях — в момент их выписки, т. е. еще до совершения самой кассовой операции, и затем они переносятся из документов в кассовую книгу.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

- 50-1 «Касса организации»;
- 50-2 «Операционная касса»;
- 50-3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 50-1 учитываются денежные средства в кассе организации, в том числе для учета наличия и движения российской валюты, а также для каждой используемой иностранной валюты. Основным источником их поступления в кассу служит снятие наличных денег по чекам с расчетного счета. При проверке данной операции необходимо убедиться, что в корешке чека, приходном ордере и отчете кассира указана идентичная сумма, и сравнить ее с банковской выпиской по счету. Поступление наличных денежных средств в кассу с расчетного счета отражается по дебету счета 50 «Касса» с кредита счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» (если средства снимаются в иностранной валюте).

В организациях, ведущих расчеты с населением, основная часть наличных денег поступает в кассу в виде наличной выручки — дебет счета 50 «Касса» и кредит счета «Продажи». Также наличные денежные средства вносятся в кассу подотчетными лицами, рабочими и служащими, покупателями и другими контрагентами.

Денежные средства из кассы расходуются прежде всего на выплату заработной платы по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 50 «Касса». Невыданные по ведомости суммы депонируются и относятся в дебет счета 70 с кредита счета 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Учет кассовых операций

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено списание с расчетного счета в банке денежных средств и поступление их в кассу организации	50-1	51	100 000	Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету
Выдана заработка плата работникам организации	70	50-1	96 000	Расчетно-платежная ведомость, расходный кассовый ордер

Окончание табл. 4.1

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Отражено депонирование суммы невыплаченной заработной платы	70	76-4	4000	Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка
Внесена на расчетный счет в банк депонированная сумма денежной наличности	51	50-1	4000	Расходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету

Наличная выручка и остаток денежных средств в кассе сверх установленного лимита сдаются в банк. При сдаче кассиром организации денег непосредственно в кассу банка делается запись: дебет 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредит 50 «Касса». Если выручка передается инкассаторам или дается на почту для перевода на счет, то дебетуется счет 57 «Переводы в пути».

На субсчете 50-2 учитывается наличие и движение денежных средств в операционных кассах (кассах, открываемых в подразделениях организации). Выдача денег из главной кассы в операционные и возврат их фиксируется в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств (ф. № КО-5). При выдаче главным кассиром денежных средств в операционные кассы делается запись дебет субсчета 50-2 «Операционная касса» с кредита субсчета 50-1 «Касса организации». При сдаче средств в главную кассу составляется обратная запись.

На субсчете 50-3 учитываются находящиеся в кассе организации денежные документы. К денежным документам относят почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины, путевки в дома отдыха и санатории и другие денежные документы. Денежные документы принимаются к учету и отражаются в балансе в сумме фактических затрат на их приобретение, а не по nominalной стоимости.

Учет поступления и выбытия денежных документов оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Данные кассовых ордеров кассир записывает в книгу движения денежных документов, являющуюся регистром аналитического учета денежных документов. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам. Книга учета движения денежных документов может вестись на бланках и аналогична кассовой книге.

Поступление денежных документов в кассу отражается по дебету счета 50-3 «Денежные документы» с кредита следующих счетов:

- 50-1 «Касса организации» — при приобретении денежных документов за наличный расчет;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — при сдаче в кассу документов, приобретенных сотрудниками организации;

— 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — при получении денежных документов, приобретенных по безналичному расчету.

Выдача денежных документов под отчет отражается по кредиту счета 50-3 и дебету счетов:

— 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — при выдаче документов под отчет (например, билетов на проезд к месту командировки);

— 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — при возврате денежных документов, приобретенных по безналичному расчету (например, при возврате билетов транспортному агентству);

— 26 «Общехозяйственные расходы» — при использовании денежных документов на нужды организации (например, отправка почтовой корреспонденции);

— 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — при выдаче путевок работникам. Если путевки оплачиваются работниками только частично, то часть их стоимости, оплачиваемая организацией, относится с кредита счета 50-3 в дебет счета 91-2 «Прочие расходы».

Инвентаризация кассы. Общий порядок проведения инвентаризации имущества организации изложен в ст. 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете» [7] и детализирован в Методических указаниях по инвентаризации имущества и обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 [65].

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. В обязательном порядке инвентаризация проводится:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации.

В сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге. Для производства ревизии кассы приказом руководителя предприятия назначается комиссия, которая составляет акт. При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указываются их сумма и обстоятельства возникновения.

Учредители предприятий, вышестоящие организации (в случае их наличия), а также аудиторы (аудиторские фирмы) в соответствии с заключенными договорами при производстве документальных ревизий

и проверок на предприятиях производят ревизию кассы и проверяют соблюдение кассовой дисциплины. При этом особое внимание должно уделяться вопросу обеспечения сохранности денег и ценностей.

Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» [52] утверждены следующие унифицированные формы по учету результатов инвентаризации:

- акт инвентаризации наличных денежных средств (ф. № ИНВ-15);
- инвентаризационная опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности (ф. № ИНВ-16).

Форма № ИНВ-15 применяется для отражения результатов инвентаризации фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов (наличных денег, марок, чеков (чековых книжек) и др.), находящихся в кассе организации.

Инвентаризация наличных денежных средств, разных ценностей и документов проводится комиссией, назначаемой приказом (решением, постановлением, распоряжением) руководителя организации. Комиссия проверяет достоверность данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств, разных ценностей и документов, находящихся в кассе, путем полного пересчета. Результаты инвентаризации оформляются актом в двух экземплярах и подписываются всеми членами комиссии и лицами, ответственными за сохранность ценностей, и доводятся до сведения руководителя организации. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию организации, второй остается у материально ответственного лица.

При смене материально ответственных лиц акт составляется в трех экземплярах. Один экземпляр передается материально ответственному лицу, сдавшему ценности, второй — материально ответственному лицу, принялвшему ценности, и третий отправляется в бухгалтерию.

Во время инвентаризации операции по приему и выдаче денежных средств, разных ценностей и документов не производятся.

Не допускается проведение инвентаризации при неполном составе инвентаризационной комиссии. Никаких подчисток и помарок в описях не допускается. Исправления оговариваются и подписываются членами комиссии и материально ответственным лицом.

Ответственность за соблюдение Порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров.

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

Излишки денег, выявленные инвентаризацией, приходят в кассу и зачисляют в доход организации: дебет счета 50 «Кassa» и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостача денежных средств в кассе подлежит взысканию с материально ответственного лица (кассира). При этом делаются следующие записи: дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счета 50 «Касса» — на недостающую сумму денежных средств. И одновременно относится на виновника недостачи: дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В случае если во взыскании с виновных лиц отказано судом или они не найдены (например, в случае ограбления, кражи со взломом и т. д.), недостача списывается на расходы организации: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

4.2. Автоматизированный учет кассовых операций

Автоматизированный учет кассовых операций позволяет формировать и изменять совокупности синтетических и аналитических счетов по учету денежных средств и денежных документов; создавать первичные кассовые документы; составлять учетные регистры по регламенту и запросам различных пользователей.

Схема автоматизации учета кассовых операций представлена на рис. 4.2.

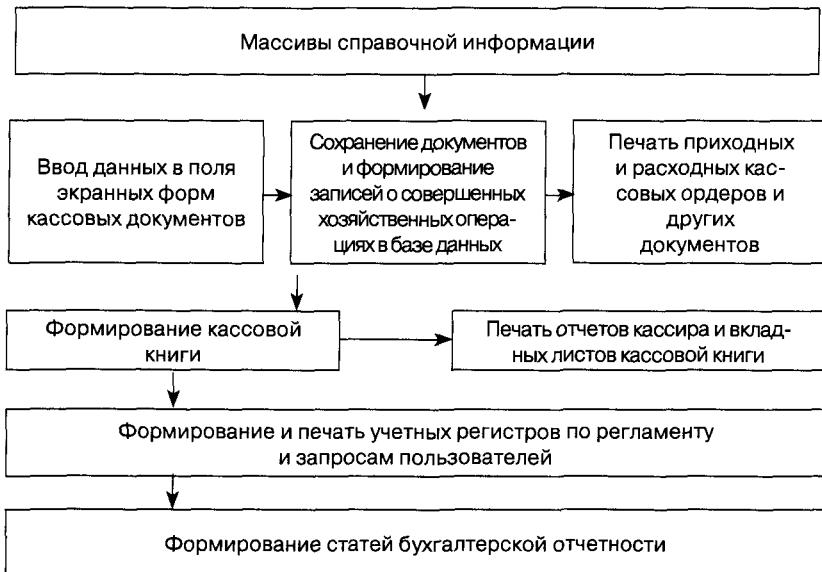


Рис. 4.2. Схема автоматизации учета кассовых операций

Совокупность счетов бухгалтерского учета денежных средств и денежных документов загружается в справочник (компьютерный план счетов), содержание которого соответствует составу счетов, субсчетов и типовых проводок. Для осуществления аналитического учета кроме справочника хозяйственных операций формируются и другие справочные массивы, которые включают такие обязательные реквизиты, как «код», «наименование», и основные признаки объекта учета (например, справочники валют, сотрудников, подотчетных лиц, организаций-контрагентов и др.).

Первичные документы учета денежных средств и денежных документов создаются путем заполнения экранных форм документов. При этом заполнение полей условно-постоянных реквизитов производится автоматизированно путем выбора необходимой информации из справочников. При документальном оформлении кассовых операций в иностранной валюте необходимо указать вид и сумму валюты. Рублевый эквивалент рассчитывается программным способом.

Для оформления приходного кассового ордера кассиру (бухгалтеру) необходимо заполнить следующие поля:

- корреспондирующий счет (либо код операции);
- реквизиты плательщика;
- суммы денежных средств;
- основание хозяйственной операции по поступлению денежных средств и документов в кассу;
- ссылки на дополнительные документы (при их наличии).

По окончании ввода экранная форма приходного кассового ордера сохраняется и распечатывается. Полученный приходный кассовый ордер проверяется кассиром, подписывается кассиром и главным бухгалтером.

Аналогично создаются иные формы кассовых документов, записи которых загружаются в массив хозяйственных операций. На базе массивов хозяйственных операций и компьютерного плана счетов автоматизированно формируются бухгалтерские записи (проводки).

После выдачи денежных средств и документов кассир или бухгалтер проводит экранную форму и автоматически формируется операция с бухгалтерской проводкой.

В компьютерной системе учета обеспечивается быстрый поиск, сортировка информации в справочниках и рабочих массивах, формирование выходных документов учета денежных средств и денежных документов (кассовой книги, отчетов кассира, ведомостей, журналов-ордеров и других учетных регистров). В автоматизированной системе при необходимости возможно совместить формы регистров синтетического и аналитического учета. Для формирования машинограмм достаточно указать учетный период. Сведения регистров бухгалтерского учета денежных средств и денежных документов сохраняются на машинных носителях, что позволяет автоматизированно обобщить показатели соответствующих статей бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем пользователями автоматизированных систем учета на базе массива хозяйственных операций, как правило, распечатывается журнал проводок, назначение которого аналогично журналу хозяйственных операций.

Кроме традиционных форм выходных документов в автоматизированных системах учета можно получить дополнительную информацию, состав и форма представления которой определяются пользователем и возможностями пакета прикладных программ (ППП) автоматизированного учета. Например, в автоматизированной системе учета «1С: Бухгалтерия 8.2» можно получить такие документы, как «Реестр кассовых документов», «Карточка счета», «Анализ счета» (за период и по датам).

Реестр содержит сведения о сформированных кассовых документах за определенный период времени.

В отчет «Карточка счета» включаются записи по выбранному счету (субсчету), об остатках денежных средств и денежных документов на начало и конец периода, а также после каждой хозяйственной операции, обороты за период.

Часто необходимо получить обороты и остатки по счету 50 «Кassa» на каждую дату либо за период. Данная информация необходима для анализа изменений во времени средств или обязательств организации, для проверки соответствия введенных в информационную базу данных, указанных в банковских выписках, и т. д. Такие сведения можно получить из отчета «Анализ счета».

Автоматизация учета операций, связанных с движением денежных средств и денежных документов, позволяет бухгалтеру и кассиру избавиться от ручного оформления приходных, расходных кассовых ордеров и других первичных учетных документов; практически исключить ошибки, описки и другие неточности, сопровождающие ручной вариант учета.

4.3. Учет операций по расчетным счетам

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

Текущие счета открывают организациям, не обладающим признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным) единицам производственных и научно-производственных объединений; другим хозрасчетным подразделениям организаций, расположенным вне их местонахождения; кооперативам по месту нахождения их филиалов и др.

Для открытия расчетного счета юридическому лицу — резиденту в банк представляются:

- а) свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- б) учредительные документы юридического лица.

Юридические лица, действующие на основе типового устава, утвержденного Правительством РФ; действующие на основе типовых положений об организациях и учреждениях соответствующих типов и видов, утвержденных Правительством РФ, и разрабатываемых на их основе уставов; действующие на основе типового положения и устава, представляют указанные документы.

Органы государственной власти Российской Федерации, органы государственной власти субъектов Российской Федерации, органы местного самоуправления представляют законодательные и иные нормативные правовые акты, принимаемые в установленном законодательством Российской Федерации порядке решения об их создании и правовом статусе;

в) лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу в установленном законодательством Российской Федерации порядке на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию, в случае если данные лицензии (разрешения) имеют непосредственное отношение к правоспособности клиента заключать договор банковского счета соответствующего вида;

г) карточка;

д) документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковском счете, а в случае когда договором предусмотрено удостоверение прав распоряжения денежными средствами, находящимися на счете, с использованием аналога собственноручной подписи, документы, подтверждающие полномочия лиц, наделенных правом использовать аналог собственноручной подписи;

е) документы, подтверждающие полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица;

ж) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды.

Для осуществления расчетов в безналичном порядке применяются следующие формы расчетных документов (рис. 4.3).

Платежные поручения — распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную сумму на счет получателя средств, открытый в другом банке.

Чек — ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной суммы чекодателю.

Аккредитивы — условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика, произвести платеж в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответству-

ющих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи.

Платежные требования и инкассовые поручения — документы для осуществления расчетов по инкассо (банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании данных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа).

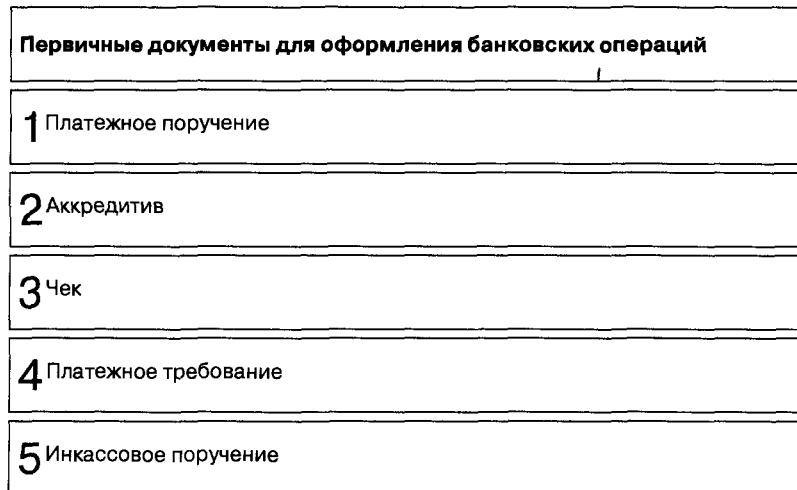


Рис. 4.3. Формы расчетных документов

Организации как участники расчетов самостоятельно определяют формы указанных документов (с обязательными реквизитами). Организации при совершении операций руководствуются Положением о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденным ЦБ РФ 19.06.2012 № 383-П.

Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков).

Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов. В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам.

При наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоря-

жений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

В соответствии со ст. 855 ГК РФ при недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

- в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;
- во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;
- в третью очередь по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов на списание и перечисление сумм страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов;
- в четвертую очередь по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;
- в пятую очередь по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на синтетическом счете 51 «Расчетные счета». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит — уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

Учет операций по расчетному счету ведется на счете 51 «Расчетные счета», по дебету которого отражается поступление денежных средств, а по кредиту — их выбытие (перечисление, снятие).

Основанием для отражения операций по счету 51 являются выписки с этого счета, которые банк выдает организации ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией; банк выдает вы-

писки из расчетного счета с приложением оправдательных документов. Выписка является копией (вторым экземпляром) лицевого счета, который банк ведет по расчетному счету организации. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Приведем несколько примеров бухгалтерского учета операций по расчетному счету.

Дебет счета 51 Кредит счета 62 — поступили денежные средства в оплату отгруженной (отпущеной) продукции (работ, услуг);

Дебет счета 51 Кредит счета 50 — зачислены на расчетный счет наличные деньги из кассы;

Дебет счета 51 Кредит счета 62 — получены авансы от покупателей и заказчиков;

Дебет счета 51 Кредит счета 91 — получены штрафы, пени, неустойки;

Дебет счета 51 Кредит счета 75 — получены средства в виде взносов в уставный (складочный) капитал или в счет размещенных акций;

Дебет счета 51 Кредит счета 66, 67 — получены кредиты банка и другие заемные средства;

Дебет счета 51 Кредит счета 76, 91 — отражены полученные (или причитающиеся) доходы (дивиденды) по финансовым вложениям (по вкладам в уставные капиталы других организаций, по ценным бумагам и т. д.);

Дебет счета 50 Кредит счета 51 — получены наличные деньги в банке;

Дебет счета 60 Кредит счета 51 — оплачены счета поставщиков и подрядчиков за полученные ценности, выполненные работы и оказанные услуги;

Дебет счета 69 Кредит счета 51 — перечислена задолженность по страховым взносам в ПФ, ФОМС, ФСС;

Дебет счета 68 Кредит счета 51 — перечислены в бюджет налоги на прибыль и другие платежи, а также налог на доходы физических лиц.

4.4. Учет операций по специальным счетам

Наряду с расчетным и валютным счетами организация может иметь особые и иные специальные счета для учета денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, как правило, целевого использования, находящихся в аккредитивах, чековых книжках и иных платежных документах (кроме векселей), а также для движения средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. Учет наличия и движения данных денежных средств ведется на счете 55 «Специальные счета в банках» в порядке, установленном для учета операций на расчетном счете. К счету 55 могут быть открыты следующие субсчета:

- 55-1 «Аккредитивы»;
- 55-2 «Чековые книжки»;
- 55-3 «Депозитные счета» и др.

В соответствии с этим на счете 55 организации учитывают следующие денежные средства:

- в виде аккредитивов. При этом по факту перечисления средств делается запись по дебету счета 55 и кредиту счета 51, по факту снятия денежных средств в банке в оплату полученных материалов и услуг делается запись по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 55;
- находящиеся на чековых книжках. Записи производятся в порядке, аналогичном учету средств на аккредитивах;
- перечисленные на депозит. При перечислении денежных средств дебетуется счет 55 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств (51 и 52). По возврату средств делаются обратные бухгалтерские записи;
- в виде средств целевого финансирования. Получение средств отражается по дебету счета 55 и кредиту счета 86 «Целевое финансирование», использование — по кредиту счета 55 и дебету счета учета расчетов.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи.

Аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» ведут по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступивших бюджетных средств); средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета.

Филиалы, представительства и иные структурные единицы, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно.

Аналитический учет по данному счету должен обеспечить получение данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках и т. п. на территории страны и за рубежом.

4.5. Учет переводов в пути

Переводы в пути — это денежные средства, сданные в кассы кредитных организаций, инкассаторам, в сберегательные кассы или в кассы почтовых отделений с целью их зачисления на расчетные счета организаций, но еще не поступившие по назначению.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно кредитным организациям, сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы или почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Учет денежных переводов в пути ведется на счете 57 «Переводы в пути». По дебету счета отражаются денежные средства, внесенные в банки или почтовые отделения для зачисления на расчетный счет организации, а по кредиту — их поступление на расчетный счет.

Суммы наличных денежных средств, сданных кредитным организациям, сберегательным банкам или почтовым отделениям, списывают в дебет счета 57 с кредита счета 50 «Кassa».

С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62, 73).

Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные документы, регулирующие порядок осуществления, документального оформления, контроля и учета кассовых операций.
2. Какими документами оформляются кассовые операции?
3. В какой форме представляет отчет в бухгалтерию кассир?
4. Открываются ли субсчета к счету «Кassa»?
5. Что относится к денежным документам?
6. Каков порядок открытия расчетных счетов в банке?
7. Для чего предназначен счет 55 «Специальные счета в банках»?
8. Какие субсчета открываются к счету 55 «Специальные счета в банках»?
9. В чем различие депозитных и расчетных счетов?
10. Каким образом осуществляется учет переводов в пути?

Тесты**1. Денежные средства организации представляют собой:**

Ответы	1	Совокупность денег, находящихся в кассе и на расчетном счете
	2	Совокупность денег, находящихся в кассе, на банковских, расчетных, валютных, специальных и депозитных счетах, аккредитивах, чековых книжках, переводах в пути и денежных депозитах
	3	Совокупность денег, находящихся на депозитных и специальных счетах в банке
	4	Совокупность денег, находящихся в чековых книжках, переводах в пути и денежных документах

2. Где организации должны хранить свободные денежные средства?

Ответы	1	В кассе организации
	2	На расчетных счетах в учреждениях банков
	3	На депозитных и специальных счетах в банках
	4	В чековых книжках

3. Каким документом оформляется поступление наличных денежных средств в кассу организации?

Ответы	1	Расходными и кассовыми ордерами
	2	Квитанцией к приходному кассовому ордеру
	3	Приходным кассовым ордером
	4	Выпиской из кассовой книги

4. Расчеты наличными денежными средствами между юридическими лицами осуществляются:

Ответы	1	Без ограничения размера
	2	В пределах 5 тыс. руб. за одну операцию
	3	В пределах 25 тыс. руб. за одну операцию
	4	В пределах 100 тыс. руб. за одну операцию

5. На какое должностное лицо возлагается контроль за правильным ведением кассовых операций?

Ответы	1	На руководителя организации
	2	На кассира
	3	На главного бухгалтера
	4	На финансового директора

6. Лимит денежных средств в кассе устанавливается:

Ответы	1	Порядком ведения кассовых операций в РФ
	2	По согласованию с учреждением банка
	3	Руководителем организации согласно Расчету
	4	Не устанавливается

7. Каким документом оформляется снятие наличных денег с расчетного счета?

Ответы	1	Платежным поручением
	2	Объявлением на взнос наличными
	3	Чеком
	4	Платежным требованием-поручением

8. На каком счете осуществляется учет денежных документов?

Ответы	1	57 «Переводы в пути»
	2	50 «Касса»
	3	52 «Валютные счета»
	4	51 «Расчетные счета»

9. Условия осуществления операций с корпоративными картами устанавливаются:

Ответы	1	По договоренности между организацией и банком
	2	Нормативными документами
	3	Учредительными документами банка
	4	Уставными документами организации

10. К переводам в пути относятся:

Ответы:	1	Только сдача выручки инкассатору
	2	Только сдача выручки в отделение связи
	3	Сдача выручки инкассатору, в отделение связи, в вечернюю кассу банка
	4	Только сдача денежных средств в вечернюю кассу банка

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 4. Учет денежных средств	1	2
	2	2
	3	3
	4	4
	5	3
	6	3
	7	3
	8	2
	9	1
	10	3

Глава 5

УЧЕТ РАСЧЕТОВ

5.1. Понятие и формы расчетов с дебиторами и кредиторами

Дебиторская задолженность — это задолженность другой организации, работников и физических лиц данной организации.

Кредиторской называется задолженность данной организации другим организациям, работникам и физическим лицам, которые называются *кредиторами*.

Дебиторскую и кредиторскую задолженность по сфере возникновения можно подразделить на две группы:

1) задолженность, обусловленную процессами основной деятельности организации;

2) задолженность по другим операциям.

К первой группе относится задолженность покупателей (дебиторская задолженность) и задолженность перед поставщиками (кредиторская задолженность). Задолженность первой группы учитывается на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

К дебиторской задолженности второй группы относятся:

- авансы, выдаваемые физическим лицам (счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»);
- суммы по предъявленным претензиям и судебным искам (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»);
- задолженность работников организации по товарам, проданным в кредит, выданным займам, возмещению материального ущерба (счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»);
- задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал (счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»);
- задолженность по прочим операциям (счет 76).

К кредиторской задолженности второй группы относятся:

- задолженность по различным платежам в бюджет (счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»);
- задолженность по платежам в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, Фонд медицинского страхования (счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»);
- задолженность страховым компаниям по заключенным договорам имущественного и личного страхования (счет 76, субсчет 76-1 «Расчеты по имущественным и личному страхованию»);
- обязательства по выплате дивидендов (счет 75, субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»);
- задолженность по операциям некоммерческого характера (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Дебиторская задолженность отражается в активе баланса обособленно в зависимости от предполагаемых сроков ее погашения (в течение 12 месяцев или более чем через 12 месяцев после отчетной даты), кредиторская задолженность фиксируется в пассиве баланса.

Необходимо отметить сложность оценки дебиторской и кредиторской задолженности. Это обусловлено тем, что величину задолженности не всегда можно точно определить. Например, если товар отгружен на условиях коммерческого кредита с отсрочкой платежа в несколько месяцев и требованием ежемесячной оплаты процентов с оставшейся суммы долга, то размер процентов будет меняться ежемесячно в зависимости от скорости погашения обязательств. Следовательно, при отгрузке сумма оплаты будет неизвестна.

Расчеты между организациями осуществляются преимущественно в безналичном порядке путем перечисления денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций, замещающих наличные деньги в обороте.

В Гражданском кодексе [1] и Положении о правилах осуществления перевода денежных средств указаны традиционные и часто применяемые на практике формы расчетов:

- платежными поручениями;
- по аккредитиву;
- чеками;
- инкассо.

Наиболее распространенной формой безналичных расчетов являются расчеты платежными поручениями. При этой форме расчетов владелец счета дает распоряжение обслуживающему его банку о перечислении указанной им суммы со своего счета на счет получателя средств. Платежные поручения используются для предварительной и последующей оплаты товаров (работ, услуг), для перечисления платежей в бюджет и во внебюджетные фонды, различным юридическим и физическим лицам.

Платежное поручение действительно в течение десяти дней со дня выписки. Если срок платежа в поручении не проставлен, то им считается дата принятия документа банком. Платежное поручение считается исполненным только в момент зачисления денежных средств на указанный в поручении счет получателя. Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета. Банк обязан принимать платежные поручения независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. Оплата по ним осуществляется по мере поступления денежных средств на счет клиента как полностью, так и частично. Это упрощает документооборот для клиентов.

При **аккредитивной форме расчетов** учреждение банка по заявлению обслуживаемого им покупателя дает поручение иногороднему учреждению банка, обслуживающего поставщика, оплатить отгруженные поставщиком товарно-материальные ценности, работы или услуги на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении получателя. Сумму аккредитива банк покупателя депонирует на отдельном счете для последующего покрытия выплат поставщику по извещениям обслуживающего его банка. Аккредитив может выставляться и за счет ссуды банка.

Аккредитивная форма расчетов применяется при эпизодических, разовых расчетах между поставщиком и покупателем. При аккредитивной форме расчетов продукция оплачивается по месту нахождения поставщика вслед за ее отгрузкой после предъявления поставщиком своему банку счетов и товарно-транспортных накладных, подтверждающих факт отгрузки товаров (и других документов, предусмотренных условиями аккредитива).

Банки-эмитенты¹ могут открывать следующие виды аккредитивов (рис. 5.1).

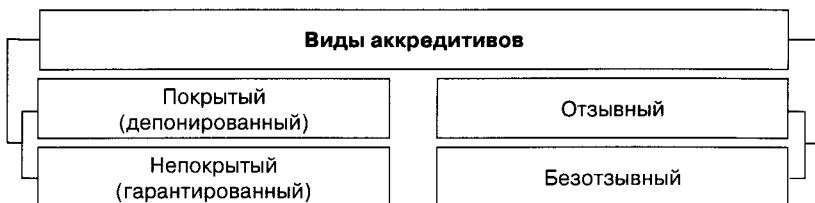


Рис. 5.1. Виды аккредитивов, эмитируемых банками

При открытии **покрытого (депонированного)** аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполня-

¹ Банком-эмитентом считается тот банк, который открывает аккредитив.

ящего банка на весь срок действия аккредитива. При открытии *непокрытого (гарантированного)* аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по гарантированному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива.

Безотзывным признается аккредитив, который может быть отменен только с согласия получателя средств. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк может подтвердить безотзывный аккредитив (подтвержденный аккредитив). Безотзывный аккредитив, подтвержденный исполняющим банком, не может быть изменен или отменен без согласия исполняющего банка. Порядок предоставления подтверждения по безотзывному подтвержденному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Чек определяется как ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Расчеты по инкассо — банковская операция, посредством которой банк-эмитент по поручению и за счет средств клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Основу взаимоотношений участников расчетов по инкассо должен составлять договор, в силу которого у сторон появляются определенные права и обязательства. На банки возлагаются обязанности по получению денежных средств от плательщика и доставке их получателю, а также информированию получателя средств по его требованию о причинах неоплаты расчетных документов в оговоренные договором сроки. Для получателя эта услуга сопряжена с обязательством по уплате банку соответствующей суммы вознаграждения, размер которого оговаривается сторонами в договоре.

При отсутствии свободных денежных средств возможно использовать **товарообменные операции**, осуществляемые на основании договора мены. В соответствии со ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен. Согласно ст. 568 ГК РФ товары, подлежащие обмену, предполагаются равносценными, если из договора мены не вытекает иное. Этой же статьей определено, что расходы на передачу

и принятие обмениваемых товаров осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет соответствующие обязанности. Когда обмениваемые товары признаются неравноценными, в договоре необходимо указать стоимость каждого из товаров, подлежащих обмену.

При возникновении у организаций встречных требований (взаимных задолженностей) в ситуации, когда в результате исполнения двух или более договоров между собой каждая сторона одновременно выступает кредитором по одному обязательству и должником по другому, партнеры прибегают к такому способу прекращения обязательств, как **взаимный зачет**. Отношения по взаимозачетам имеют сходства с товарообменными операциями. Однако отношения по договорам мены подразумевают наличие единой правовой основы, согласно которой каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. Для каждой из сторон отгрузка товара является одновременно оплатой за приобретаемый товар, а сама сделка не подразумевает дляящихся отношений и носит разовый характер.

В последнее время широкое развитие получил биржевой рынок и, соответственно, начали развиваться специфические биржевые формы расчетов. На бирже могут совершаться простые, форвардные, фьючерсные и опционные сделки.

Простые биржевые сделки — это сделки, связанные с взаимной передачей прав и обязанностей в отношении реального товара; **форвардные сделки** — это сделки, связанные с взаимной передачей прав и обязанностей в отношении реального товара с отсроченным сроком его поставки; **фьючерсные** — сделки, связанные с взаимной передачей прав и обязанностей в отношении стандартных контрактов на поставку биржевого товара; **опционные** — сделки, связанные с уступкой прав на будущую передачу прав и обязанностей в отношении биржевого товара или контракта на поставку биржевого товара.

Одним из главных инструментов контроля за состоянием расчетов с дебиторами и кредиторами является инвентаризация расчетов. Инвентаризация задолженности при расчетах с покупателями, поставщиками, бюджетом, подотчетными лицами, работниками, банками и другими кредитными учреждениями по ссудам, другим дебиторам и кредиторам заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах бухгалтерского учета. Проверке должны быть подвергнуты счета расчетов.

Например, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» проверяется по товарам оплаченным, но находящимся в пути, а также по расчетам с поставщиками по неотфактурованным поставкам. По задолженности работников выявляются причины возникновения переплат. При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования.

Инвентаризационной комиссией посредством документальной проверки устанавливается правильность и обоснованность:

- расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями;
- числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищению;
- сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Статьей 196 ГК РФ устанавливается общий срок исковой давности — три года.

По результатам инвентаризации составляется акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. № ИНВ-17) и справка к акту. В акте фиксируются сведения о задолженности, подтвержденной и неподтвержденной дебиторами и кредиторами, о задолженности с истекшим сроком исковой давности.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. Списание дебиторской задолженности до истечения установленного законодательством срока исковой давности производится организацией на основании документов, подтверждающих нереальность взыскания задолженности (табл. 5.1).

Таблица 5.1

**Записи на счетах бухгалтерского учета
при списании задолженности**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета
Отражено списание невостребованной дебиторской задолженности	Приказ (распоряжение) руководителя	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражено списание невостребованной кредиторской задолженности	Приказ (распоряжение) руководителя	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

Суммы списанной дебиторской задолженности относятся на счет средств резерва сомнительных долгов или на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в установленном порядке.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность учитывается организацией-кредитором по дебету забалансового счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет с момента списания с целью наблюдения за возможностью взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении ранее списанной дебиторской задолженности в бухгалтерском учете организации-кредитора делаются записи:

Д-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие доходы» — поступление суммы ранее списанной дебиторской задолженности.

Одновременно на указанную сумму кредитуется забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

5.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относятся организации, поставляющие различные товарно-материальные ценности (готовую продукцию, товары, сырье), оказывающие услуги (посреднические, арендные, коммунальные) и выполняющие разные работы (строительные, ремонтные, модернизирующие и др.).

Операции по учету расчетов за предоставленную продукцию (товары), выполненные работы или оказанные услуги отражаются на синтетическом счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в соответствии с условиями договора и расчетными документами. Счет 60 является преимущественно пассивным. По кредиту счета 60 отражается возникающая кредиторская задолженность, а по дебету — ее погашение. Счет 60 может быть активным только в случае, если была произведена авансовая оплата поставщику (подрядчику), при этом для усиления контроля за движением денежных средств целесообразно открыть к данному счету субсчет «Авансы выданные». Если счет поставщика был акцептован (оплачен) до поступления груза, то записью по кредиту счета 60 погашается дебиторская задолженность за поставщиками (подрядчиками) по предоплате.

Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками начисляется по факту:

- акцепта расчетных документов по принятым ценностям, работам, услугам;

Инвентаризационной комиссией посредством документальной проверки устанавливается правильность и обоснованность:

- расчетов с банками, финансовыми, налоговыми органами, внебюджетными фондами, другими организациями;
- числящейся в бухгалтерском учете суммы задолженности по недостачам и хищениям;
- сумм дебиторской и кредиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности.

Статьей 196 ГК РФ устанавливается общий срок исковой давности — три года.

По результатам инвентаризации составляется акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (ф. № ИНВ-17) и справка к акту. В акте фиксируются сведения о задолженности, подтвержденной и неподтвержденной дебиторами и кредиторами, о задолженности с истекшим сроком исковой давности.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации. Списание дебиторской задолженности до истечения установленного законодательством срока исковой давности производится организацией на основании документов, подтверждающих нереальность взыскания задолженности (табл. 5.1).

Таблица 5.1

Записи на счетах бухгалтерского учета при списании задолженности

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета
Отражено списание невостребованной дебиторской задолженности	Приказ (распоряжение) руководителя	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Отражено списание невостребованной кредиторской задолженности	Приказ (распоряжение) руководителя	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»

Суммы списанной дебиторской задолженности относятся на счет средств резерва сомнительных долгов или на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались в установленном порядке.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность учитывается организацией-кредитором по дебету забалансового счета 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет с момента списания с целью наблюдения за возможностью взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении ранее списанной дебиторской задолженности в бухгалтерском учете организации-кредитора делаются записи:

Д-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие доходы» — поступление суммы ранее списанной дебиторской задолженности.

Одновременно на указанную сумму кредитуется забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

5.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относятся организации, поставляющие различные товарно-материальные ценности (готовую продукцию, товары, сырье), оказывающие услуги (посреднические, арендные, коммунальные) и выполняющие разные работы (строительные, ремонтные, модернизирующие и др.).

Операции по учету расчетов за поставленную продукцию (товары), выполненные работы или оказанные услуги отражаются на синтетическом счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в соответствии с условиями договора и расчетными документами. Счет 60 является преимущественно пассивным. По кредиту счета 60 отражается возникающая кредиторская задолженность, а по дебету — ее погашение. Счет 60 может быть активным только в случае, если была произведена авансовая оплата поставщику (подрядчику), при этом для усиления контроля за движением денежных средств целесообразно открыть к данному счету субсчет «Авансы выданные». Если счет поставщика был акцептован (оплачен) до поступления груза, то записью по кредиту счета 60 погашается дебиторская задолженность за поставщиками (подрядчиками) по предоплате.

Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками начисляется по факту:

- акцепта расчетных документов по принятым ценностям, работам, услугам;

- приемки ценностей, поступивших от поставщиков без расчетных документов (неотфактурованные поставки);
- выявление излишка при приемке товарно-материальных ценностей.

В соответствии с условиями заключенного между организациями договора расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товаров, выполнения работ или оказания услуг либо в любой другой момент времени.

В настоящее время организации сами выбирают, форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги.

На предъявленные к оплате счета поставщиков кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуются счета по учету ценностей (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары» и др.) или счета по учету затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов» и др.).

После акцепта счета при приемке поступивших ценностей на склад может обнаруживаться недостача сверх норм естественной убыли; при проверке акцептованного счета поставщика (подрядчика) могут выявляться несоответствие цен, обусловленных договором, и арифметические ошибки. В этих случаях счет 60 кредитуется на сумму претензии в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям». Данной проводкой начисляется дебиторская задолженность за поставщиками по претензиям.

Следует иметь в виду, что в расчетных документах поставщики и подрядчики отдельной строкой выделяют сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по ставкам 10 или 18%. На сумму НДС у покупателя делается проводка по дебету активного счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Кредиторская задолженность погашается при получении от банка подтверждения о перечислении средств поставщикам и заказчикам в виде выписок из расчетного и других счетов вместе с приложенными банковскими расчетными документами, а также при зачете полученного аванса и взаимных требований.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»), кредитов банка (66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»). Порядок записей при погашении задолженности зависит от применяемых форм расчетов (табл. 5.2).

Таблица 5.2

**Записи на счетах бухгалтерского учета
при расчетах с поставщиками и подрядчиками**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Выплачен аванс поставщику с расчетного счета	Платежное поручение, выписка банка	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные»	51 «Расчетные счета»
Оплачены наличными приобретенные товарно-материальные ценности, товары, выполненные работы, оказанные услуги	Расходный кассовый ордер, кассовая книга	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50 «Кassa»
Оплачены с расчетного счета приобретенные товарно-материальные ценности, товары, выполненные работы, оказанные услуги	Платежное поручение, выписка банка	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
Оплачены с валютного счета приобретенные товарно-материальные ценности, товары, выполненные работы, оказанные услуги	Платежное поручение, выписка банка	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	52 «Валютные счета»
На уменьшение суммы задолженности перед поставщиком списана сумма претензий, выявленная при приемке продукции	Акт о приемке материалов, претензия	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»
Получены материалы	Приходный ордер, накладная поставщика	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Отражена сумма НДС, уплаченная при приобретении материалов	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Окончание табл 5.2

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Стоимость работы сторонних организаций отнесена на себестоимость основного производства	Акт о выполненных работах	20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Отражена сумма НДС на стоимость работ	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Получены товары	Приходный ордер, накладная поставщика	41 «Товары»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Учтена сумма выданного аванса в момент получения товара	Приходный ордер, накладная поставщика	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные»
Отражена сумма НДС, уплаченная при приобретении товаров	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных в разрезе поставщиков по:

- акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- неоплаченным в срок расчетным документам;
- неотфактурованным поставкам;
- выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- просроченным оплатой векселям;
- полученному коммерческому кредиту.

Поставки, по которым материальные ценности поступили в организацию без расчетных документов, называются **неотфактурованными**. Поскольку основанием для оплаты ценностей являются расчетные документы, неотфактурованные поставки оплате не подлежат, по ним начис-

ляется кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками. При поступлении товарно-материальных ценностей без расчетных документов поставщиков необходимо проверить, не числятся ли данные ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со склада поставщиков, а также в составе дебиторской задолженности. После проверки поступившие ценности должны быть оприходованы.

На складе неотфактурованные поставки приходуются в оценке по ценам, указанным в договоре поставки, либо по учетным ценам, либо по ценам предыдущих поставок. Если до конца месяца расчетные документы не поступят, то оценка, принятая при оприходовании неотфактурованной поставки, сохраняется. В следующем месяце при поступлении платежного требования бухгалтерская запись о неотфактурованных поставках сторнируется, и ценности приходуются в суммах, указанных в расчетных документах. **В бухгалтерском учете** неотфактурованные поставки отражают по дебету счетов учета поступивших ценостей и кредиту счета 60.

Пример. Рассмотрим порядок учета кредиторской задолженности, возникающей в результате приема неотфактурованных поставок.

На склад организации А 15 апреля поступили от поставщика материалы без расчетных документов в количестве 100 единиц. Учетная цена данных материалов составляет 300 руб. за единицу (без учета НДС). 25 апреля поставщик выставил расчетные документы на сумму 31 000 руб.

В бухгалтерском учете выполняются записи согласно табл. 5.3.

Таблица 5.3

Записи на счетах бухгалтерского учета неотфактурованных поставок

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
15.04	Определена стоимость заготовления материалов по учетным ценам	Приходный ордер, акт	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	30 000
15.04	Оприходована партия материалов, поступивших без документов по учетным ценам	Приходный ордер, акт	10 «Материалы»	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	30 000
25.04	Сторно: определена стоимость заготовления материалов по учетным ценам	Приходный ордер, акт	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	30 000

Окончание табл. 5.3

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
25.04	Отражена стоимость заготовления материалов по фактическим ценам	Накладная, счет-фактура	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	31 000
25.04	Определено отклонение фактической стоимости материалов от их стоимости в учетных ценах	Справка-расчет бухгалтерии	16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	1000

Поставщики и подрядчики (производители работ, услуг) могут предоставлять организации коммерческий кредит в виде отсрочки и рассрочки оплаты приобретенных товарно-материальных ценностей (работ, услуг) на условиях выплаты процентов или дополнительного дохода. Для учета расчетов по полученному коммерческому кредиту следует открыть к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» субсчет «Расчеты по коммерческому кредиту».

Получение коммерческого кредита отражается сложной проводкой:

- по дебету счетов учета материальных ценностей отражается стоимость поступивших материальных ценностей, под которые получен коммерческий кредит;
- по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» начисляется причитающийся к выплате доход по коммерческому кредиту (превышение суммы задолженности перед поставщиком над стоимостью поступивших ценностей согласно расчетным документам);
- по кредиту счета 60 отражается сумма задолженности поставщикам и подрядчикам, включая доходы (проценты) по коммерческому кредиту.

Причитающийся к уплате доход по коммерческому кредиту в течение срока кредита равными частями списывается на затраты производства либо издержки обращения проводкой с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с дебетом счетов учета издержек производства (обращения). Погашение задолженности по коммерческому кредиту отражается по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Организация-покупатель в обеспечение задолженности за полученные товарно-материальные ценности (принятые работы, оказанные услуги) может выдать поставщику или подрядчику вексель с согласованным сроком платежа. Сумма номинала выданного векселя, как правило, превышает покупную стоимость приобретенных товаров. Разница составляет доход кредитора (векселедержателя) за предоставленный покупателю (векселеда-

телю) коммерческий кредит. Таким образом, для покупателя вексель является средством платежа, для поставщика — инструментом кредитования.

Выдачей векселя в обеспечение коммерческого кредита юридически оформляется отсрочка платежа и уменьшается риск несвоевременного погашения кредита. Использование вексельной формы кредитования имеет для поставщика-векселедержателя следующие преимущества: он может погасить полученным векселем собственные обязательства, учесть его в банке, использовать в качестве залога и др. Доходы и проценты по коммерческим векселям относятся на себестоимость продукции. Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными векселями, не списываются со счета 60, а учитываются обособленно в аналитическом учете.

Пример. Рассмотрим учет кредиторской задолженности, погашаемой простым векселем.

Организация В (поставщик) отгрузила организации А (покупатель) партию принтеров (160 шт.) на сумму 377 600 руб. (в том числе НДС 18% — 57 600 руб.). Организация А выдала за товар простой вексель на сумму 390 000 руб. Таким образом, сумма дисконта по векселю составила 12 400 руб., что явилось платой за коммерческий кредит, предоставленный организацией В.

В табл. 5.4 представлены записи на счетах бухгалтерского учета расчетов с применением простого векселя.

Таблица 5.4

Записи на счетах бухгалтерского учета при расчетах простым векселем

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Оприходована, поступившая на склад, партия принтеров в количестве 1000 шт.	Приход-ный ордер, накладная поставщика	41 «Товары»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	320 000
Учен НДС на стоимость принтеров	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	57 600
Выдан простой вексель поставщику	Вексель, акт приема-передачи	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные»	390 000
Увеличена стоимость принтеров на сумму дисконта по векселю	Вексель	41 «Товары»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	12 400

5.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Операции по учету расчетов за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы или оказанные услуги отражаются на синтетическом счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет 62 является преимущественно активным. По дебету счета 62 при отгрузке продукции покупателям отражается возникающая дебиторская задолженность по цене продажи продукции, а по кредиту — ее погашение. Счета 62 может быть пассивным только в случае, если был получен аванс от покупателя (заказчика) в качестве предварительной оплаты по договору. Для обобщения информации о расчетах по авансам, полученным под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, следует открыть субсчет «Авансы полученные» к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На суммы оплаты за отгруженные товары или продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация выставляет расчетные документы покупателю или заказчику. В бухгалтерском учете делается запись:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи».

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности она списывается с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.).

Организация в качестве поставщика товарно-материальных ценностей, подрядчика работ может заключить договоры с покупателями (заказчиками), в которых предусматривается получение предоплаты, аванса либо оплаты продукции и работ по частичной готовности. В случае предоплаты поставщик (подрядчик) выписывает и направляет покупателю расчетные документы на предстоящую поставку. Покупатель получает и оплачивает расчетные документы, после чего производится отгрузка ценностей, выполнение работ.

В случае получения авансового платежа и оплаты по частичной готовности поставщик предъявляет расчетные документы в общем порядке на полную стоимость отгруженных ценностей (на полный объем работ). Одновременно суммы полученных авансов и оплаты частичной готовности идут в заем в уменьшение задолженности за покупателями, начисленной согласно расчетным документам.

С момента поступления сумм аванса и предоплаты покупатели и заказчики выступают как кредиторы организации, на суммы полученных от покупателя авансов и предоплаты начисляется кредиторская задолженность. Кредиторская задолженность по полученным авансам и предоплате погашается по факту продажи ценностей, выполнения работ при предъявлении покупателям (заказчикам) расчетных документов.

Кредиторская задолженность по полученной предоплате принимается к учету проводкой по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Погашение задолженности перед покупателями (заказчиками) по факту отгрузки продукции, выполнения работ отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

При продаже имущества, первоначально не предназначенного для перепродажи (за исключением основных средств), стоимость имущества по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы», а в случае продажи основных средств стоимость имущества списывают с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому счету, предъявленному покупателю или заказчику, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным.

Записи по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» приведены в табл. 5.5.

Таблица 5.5

**Записи на счетах бухгалтерского учета
при расчетах с покупателями и заказчиками**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Отражена продажная стоимость отгруженных товаров, сданных работ, оказанных услуг, относящихся к обычным видам деятельности	Накладная, акт об оказанных услугах или выполненных работах	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка»
Отражена продажная стоимость отгруженных товаров, сданных работ, оказанных услуг, не относящихся к обычным видам деятельности	Накладная, акт об оказанных услугах или выполненных работах	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»
Получена выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) наличными	Приходный кассовый ордер, кассовая книга	50 «Кassa»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Окончание табл. 5.5

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Зачислена выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) на расчетный счет	Выписка банка, платежное поручение	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Зачислена выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) на валютный счет	Выписка банка, платежное поручение	52 «Валютные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Дебиторская задолженность списана за счет резерва по сомнительным долгам	Приказ (распоряжение) руководителя	63 «Резервы по сомнительным долгам»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Получен аванс на расчетный счет	Выписка банка, платежное поручение	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»
Зачтен аванс при отгрузке продукции	Накладная на отгрузку	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

5.4. Учет расчетов с учредителями

Уставный капитал общества с ограниченной ответственностью на момент регистрации общества должен быть оплачен его участниками не менее чем наполовину, а уставный капитал акционерного общества — в течение трех месяцев с момента регистрации. Оставшаяся непоплаченной часть уставного капитала общества подлежит оплате его участниками в течение первого года деятельности общества. Вклады учредителей в уставный капитал могут осуществляться деньгами, ценными бумагами, материальными ценностями, имущественными либо иными правами, имеющими денежную оценку. Оценка подобных вкладов производится по согласованию участников (учредителей), если иное не предусмотрено законодательством.

Таким образом, дебиторская задолженность за участниками (учредителями) по вкладам в уставный капитал начисляется при учреждении общества и должна быть погашена в течение первого года деятельности организации. Состояние расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал обобщается на счете 75 «Расчеты с учредителями», пред-

назначенном для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями организации: по вкладам в уставный (складочный) капитал, по выплате доходов и др.

Активно-пассивный счет 75 имеет развернутое сальдо. Субсчет 75-1 имеет дебетовое сальдо, равное дебиторской задолженности за учредителями по вкладам в уставный капитал. В течение первого года деятельности данное сальдо должно стать нулевым. Субсчет 75-2 имеет кредитовое сальдо, равное задолженности организации перед участниками (учредителями) по выплате доходов (дивидендов).

К счету 75 могут быть открыты субсчета:

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

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

По дебету счета 75, субсчет 75-1 по факту создания (государственной регистрации) общества отражается сумма объявленного в учредительных документах уставного капитала — в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал». Данной проводкой начисляется дебиторская задолженность за учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал.

По кредиту счета 75, субсчет 75-1 отражается стоимость фактически поступивших вкладов учредителей — в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных средств, а также счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы» и т. п. в зависимости от содержания вклада. Внесенные материальные ценности приходуются в оценке по договоренности учредителей, которая фиксируется в учредительных документах. При этом производятся следующие записи.

Начислен уставный капитал в момент создания организации:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

К-т 80 «Уставный капитал».

Внесены вклады учредителей в уставный капитал:

Д-т 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 51 «Расчетные счета», 50 «Касса» и др.

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

Если в качестве вклада в уставный капитал внесены основные средства или нематериальные активы, выполняется следующая запись:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — на сумму стоимости основного средства или нематериального актива

Д-т 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы»

К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» — в момент ввода в эксплуатацию основного средства или нематериального актива.

Если акции акционерного общества продаются по цене, превышающей их номинальную стоимость на сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью, делается проводка:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

К-т 83 «Добавочный капитал».

Если в качестве вклада вносится имущество (денежные средства), оцененное в учредительных документах в иностранной валюте, то задолженность по данному вкладу начисляется в рублях в оценке имущества по официальному курсу на дату подписания учредительных документов. При оприходовании поступившего имущества оно оценивается в рублях по официальному курсу на дату оприходования. Курсовые разницы в рублевой оценке данного имущества, возникшие в связи с изменением курса валют на указанные даты, отражаются по дебету счета 75-1 в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

Предоставление учредителем в качестве вклада права пользования зданиями, сооружениями и оборудованием отражается записью по кредиту счета 75 и дебету счета 04 «Нематериальные активы». Одновременно на забалансовый счет 001 «Арендованные основные средства» принимается балансовая стоимость указанных зданий, сооружений и оборудования.

Начисление дивидендов участникам (акционерам) организации отражается в учете следующей бухгалтерской записью:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 75-2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму нераспределенной прибыли, направляемой на выплату дивидендов учредителям. Начисление дивидендов производится по кредиту счета 70 в том случае, если учредитель одновременно является работником этой же организации.

Выплата дивидендов оформляется проводкой:

Д-т 75-2 «Расчеты по выплате доходов», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и т. д.

Аналитический учет по счету 75 ведется по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

5.5. Учет внутрихозяйственных расчетов

Организация может иметь в своем составе обособленные структурные подразделения: филиалы, представительства, отделения, хозяйства и пр. В целях предоставления обособленным подразделениям большей самостоятельности или в случае нахождения их в других местностях

организация может выделить свои подразделения на отдельные балансы без предоставления им прав юридического лица.

Основная организация и выделенное на отдельный баланс подразделение производят взаимные операции: выделение и принятие на баланс объектов имущества, взаимный отпуск материальных ценностей, реализация продукции и т. п. Основная организация может покрывать управленические расходы обособленных подразделений, расходы по оплате труда работников подразделений, в том числе из средств специальных фондов, если фонды не передаются подразделениям, а учитываются на балансе организации.

Внутрихозяйственные расчеты между основной организацией и выделенными на отдельный баланс подразделениями, а также обособленными структурными подразделениями с основной организацией учитываются с использованием активного счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», предназначенного для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты).

К счету 79 могут быть открыты субсчета:

- 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» — для учета состояния расчетов с обособленными подразделениями по переданному им имуществу;
- 79-2 «Расчеты по текущим операциям» — для учета состояния всех прочих расчетов с обособленными подразделениями;
- 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Данный счет используется как основной организацией, так и обособленными подразделениями для учета внутрихозяйственных расчетов.

На субсчете 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитывается состояние расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается организацией с кредита счета 01 «Основные средства» и др. в дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Имущество, выделенное организацией указанным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в дебет счета 01 «Основные средства» и др.

На субсчете 79-2 «Расчеты по текущим операциям» учитывается состояние всех прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

На субсчете 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов учредителя управления, доверительно-го управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в до-верительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Контрольные вопросы

1. Счета какого раздела Плана счетов предназначены для отражения дебиторской и кредиторской задолженности?
2. Чем обусловлена сложность оценки дебиторской и кредиторской задолженности?
3. В каких случаях начисляется дебиторская задолженность за покупателями и заказчиками?
4. В каких случаях начисляется дебиторская задолженность за поставщиками и подрядчиками?
5. Почему суммы полученных авансов от покупателей целесообразно учитывать на отдельном субсчете к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»?
6. Каким образом организуется аналитический учет к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»?
7. Перечислите факторы, влияющие на скорость расчетов между поставщиками и покупателями.
8. В чем преимущества применения товарообменных операций по сравнению с безналичными расчетами?
9. В чем состоит особенность отражения в бухгалтерском учете операций, осуществляемых на основании договора мены?
10. В чем особенность бухгалтерского учета обмена неравноценных товаров?
11. В чем особенность определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, при проведении операций на основании договора мены?
12. В каких случаях при отгрузке продукции по договору мены необходимо использовать счет 45 «Товары отгруженные»?
13. Возможно ли проведение зачета встречных взаимных требований между более чем двумя организациями?
14. В чем особенности оценки вклада в уставный капитал, вносимого в виде материальных ценностей?
15. Каким образом организуется синтетический и аналитический учет по претензиям?
16. В каких случаях проводится инвентаризация расчетов?
17. Какие счета бухгалтерского учета используются для учета кредиторской задолженности?
18. На каком счете учитываются авансовые платежи, поступившие от покупателей в оплату предстоящих поставок?

19. Каков порядок предъявления претензии в случае обнаружения недостачи при приемке товарно-материальных ценностей сверх норм естественной убыли?
20. Каким образом учитываются суммы задолженности поставщику, если в их обеспечение выдан вексель?
21. Подумайте, как организовать аналитический учет кредиторской задолженности, чтобы он обеспечил наиболее полные и наглядные сведения о кредиторах.
22. Какие поставки называются неотфактурованными?
23. Каким образом учитываются понесенные организацией расходы, связанные с получением коммерческого кредита?
24. Перечислите основные преимущества для поставщика погашения покупателем кредиторской задолженности векселем.
25. Что понимается под просроченной дебиторской задолженностью?
26. Что понимается под просроченной кредиторской задолженностью?
27. Что понимается под сроком исковой давности?
28. Какова продолжительность срока исковой давности?
29. С какого момента начинает исчисляться срок исковой давности, если срок исполнения обязательств не определен?
30. Почему невостребованную дебиторскую задолженность по окончании срока исковой давности нельзя сохранить в активе баланса?
31. Можно ли списать дебиторскую или кредиторскую задолженность до истечения срока исковой давности?
32. Сколько лет должна учитываться за балансом просроченная дебиторская задолженность?

Тесты

1. К первой группе дебиторской задолженности относится:		
Ответы	1	Сумма по предъявленным претензиям и судебным искам
	2	Задолженность по различным платежам в бюджет
	3	Задолженность покупателей, возникающая в результате основной деятельности
	4	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал
2. К второй группе дебиторской задолженности относится:		
Ответы	1	Задолженность работников организации по товарам, проданным им в кредит
	2	Задолженность покупателей
	3	Задолженность страховым компаниям по заключенным договорам имущественного и личного страхования
	4	Задолженность по различным платежам в бюджет

3. К первой группе кредиторской задолженности относится:

Ответы	1	Задолженность работников организации по товарам, проданным им в кредит
	2	Задолженность по операциям некоммерческого характера
	3	Обязательства по выплате дивидендов
	4	Задолженность перед поставщиками, возникающая в результате основной деятельности

4. К второй группе кредиторской задолженности относится:

Ответы	1	Обязательства по выплате дивидендов
	2	Задолженность покупателей, возникающая в результате основной деятельности
	3	Авансы, выдаваемые физическим лицам
	4	Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал

5. Что является общепринятым моментом перехода права собственности на реализуемую продукцию?

Ответы	1	Дата оплаты товара покупателем (например, списания денежных средств с расчетного счета)
	2	Дата отгрузки товара поставщиком
	3	Дата зачисления денежных средств, поступивших в оплату товара на расчетный счет поставщика
	4	Дата оприходования товара на склад покупателя

6. Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» является

Ответы	1	Активным
	2	Пассивным
	3	Активно-пассивным
	4	Материальным

7. Может ли в договоре банковского счета быть закреплен срок исполнения банком платежных документов клиента, превышающий 1 банковский день?

Ответы	1	Да
	2	Нет
	3	Может, в исключительных случаях при согласии клиента
	4	Может, в отношении исполнения платежных поручений

8. На основании какого нормативного документа определяется переход права собственности на обмениваемые товары?

Ответы	1	НК РФ
	2	ТК РФ
	3	ГК РФ
	4	Момент перехода права собственности на обмениваемые товары на законодательном уровне не установлен

9. Может ли договором быть предусмотрен момент перехода права собственности на обмениваемые товары, отличный от установленного законодательством?

Ответы	1	Да
	2	Нет
	3	Момент перехода права собственности на обмениваемые товары на законодательном уровне не установлен
	4	Может, за исключением осуществления внешнеторговых сделок

10. Начислен налог на прибыль. Какая из нижеприведенных записей верна?

Ответы	1	Д-т 51 К-т 68
	2	Д-т 90 К-т 68
	3	Д-т 91 К-т 68
	4	Д-т 99 К-т 68

11. Какая из нижеприведенных записей по отражению начисленного НДС по отгруженным товарам верна, если предоплаты за этот товар не было?

Ответы	1	Д-т 90-3 К-т 68
	2	Д-т 90-3 К-т 69
	3	Д-т 19-3 К-т 68
	4	Д-т 51 К-т 68

12. Требуется ли согласие сторон при взаимозачете?

Ответы	1	Требуется
	2	Не требуется
	3	Требуется, при проведении многостороннего взаимозачета
	4	Требуется, при проведении взаимозачета между независимыми обществами

13. На момент государственной регистрации общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества уставный капитал должен быть оплачен не менее чем на

Ответы	1	75%
	2	50%
	3	100%
	4	90%

14. Начислена лебиторская задолженность за учредителями по имущественным вкладам в уставный капитал:

Ответы	1	Д-т 01, 10, 41 К-т 80
	2	Д-т 80 К-т 75-1
	3	Д-т 75-1 К-т 80
	4	Д-т 01, 10, 41 К-т 75-1

15. Установлен предельный размер расчетов наличными деньгами в размере 100 000 руб. между:

Ответы	1	Юридическими лицами по одной сделке
	2	Юридическими лицами в течение одного дня
	3	Юридическими и физическими лицами
	4	Физическими лицами

16. Какой орган устанавливает предельный размер расчетов наличными деньгами в Российской Федерации для юридических лиц?

Ответы	1	Правительство России
	2	Министерство финансов РФ
	3	Министерство по налогам и сборам РФ
	4	Банк России

17. По какому из следующих нарушений договора поставки покупатель может предъявить претензию поставщику?

Ответы	1	Несоответствие цен, обусловленных договором, а также арифметические ошибки, обнаруженные при проверке расчетных документов
	2	Недостача сверх норм естественной убыли, другие нарушения условий договора об ассортименте, упаковке и пр., обнаруженные при приемке поступивших ценностей
	3	Несоответствие качества поступивших ценностей стандартам, техническим условиям, заказу, обнаруженное в процессе приемки, хранения, производства и эксплуатации
	4	По всем перечисленным пунктам

18. Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками начисляется в сумме, указанной в расчетных документах поставщика на поступившие товарно-материальные ценности, принятые работы, потребленные услуги:

Ответы	1	В пределах сумм акцепта
	2	В пределах сумм акцепта за вычетом перечисленных авансов
	3	В пределах сумм акцепта за вычетом НДС и других обязательных к перечислению в бюджет платежей
	4	В пределах сумм акцепта за вычетом естественной убыли

19. На склад организации поступил товар на сумму 23 600 руб. (в том числе НДС 18% – 3600 руб.). Начислена кредиторская задолженность перед поставщиком

Ответы	1	Д-т 41 К-т 51 20 000 руб. Д-т 19 К-т 51 3600 руб.
	2	Д-т 60 К-т 51 23 600 руб.
	3	Д-т 41 К-т 60 20 000 руб. Д-т 19 К-т 60 3600 руб.
	4	Д-т 41 К-т 60 20 000 руб. Д-т 68 К-т 60 3600 руб.

20. Произведена с расчетного счета оплата счета поставщика за товар в сумме 23 600 руб. (в том числе НДС 18% – 3600 руб.). В бухгалтерском учете делается запись:

Ответы	1	Д-т 41 К-т 51 23 600 руб.
	2	Д-т 60 К-т 51 23 600 руб.
	3	Д-т 61 К-т 51 23 600 руб.
	4	Д-т 60 К-т 51 20 000 руб. Д-т 68 К-т 51 3600 руб.

21. Произведена из кассы оплата счета поставщика за товар в сумме 23 600 руб.

(в том числе НДС 18% – 3600 руб.). В бухгалтерском учете делается запись:

Ответы	1	Д-т 41 К-т 50 23 600 руб.
	2	Д-т 61 К-т 50 23 600 руб.
	3	Д-т 60 К-т 50 23 600 руб.
	4	Д-т 60 К-т 50 20 000 руб. Д-т 68 К-т 50 3600 руб.

22. Поставщику выдан простой вексель в обеспечение кредиторской задолженности по товару на сумму 23 600 руб. (в том числе НДС 18% – 3600 руб.). В бухгалтерском учете покупателя делается запись:

Ответы	1	Д-т 41 К-т 51 23 600 руб.
	2	Д-т 61 К-т 51 23 600 руб.
	3	Д-т 60 К-т 60, субсчет «Векселя выданные» 23 600 руб.
	4	Д-т 60 К-т 51 20 000 руб. Д-т 68 К-т 51 3600 руб.

23. Перечислен аванс поставщику согласно договору поставки. В бухгалтерском учете делается запись:

Ответы	1	Д-т 57 К-т 60
	2	Д-т 62 К-т 60
	3	Д-т 55 К-т 51
	4	Д-т 60 К-т 51

24. Дисконт по векселю при приобретении основных средств увеличивает:

Ответы	1	Первоначальную стоимость основных средств
	2	Полную производственную себестоимость
	3	Внереализационные расходы
	4	Прибыль организации

25. Неотфактурованные поставки в бухгалтерском учете отражаются:

Ответы	1	По учетным ценам
	2	По ценам предыдущих поставок
	3	По ценам, указанным в договоре поставки
	4	По любой из перечисленных цен

26. Для учета расчетов по товару, полученному на условиях коммерческого кредита, целесообразно использовать счет:	
Ответы	1 58 «Финансовые вложения»
	2 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
	3 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»
	4. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
27. Бексель для покупателя при расчете за полученные товары является	
Ответы	1 Средством платежа
	2 Инструментом кредитования
	3 Выгодным способом вложения денег
	4 Инструментом борьбы с инфляцией
28. На основании какого документа производится списание просроченной дебиторской или кредиторской задолженности?	
Ответы	1 Накладная
	2 Служебная записка
	3 Приказ (распоряжение) руководителя
	4 Распоряжение главного бухгалтера
29. Списана сумма дебиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности. Укажите правильную бухгалтерскую запись.	
Ответы	1 Д-т 26 К-т 62
	2 Д-т 44 К-т 62
	3 Д-т 91-2 К-т 62
	4 Д-т 99 К-т 62
30. Отражена ранее списанная дебиторская задолженность покупателя	
Ответы	1 Д-т 007
	2 К-т 007
	3 Д-т 84 К-т 76
	4 Д-т 007 К-т 76
31. Поступила от покупателя сумма дебиторской задолженности, ранее списанная как нереальная к взысканию.	
Ответы	1 Д-т 50, 51 К-т 76
	2 Д-т 50, 51 К-т 91-1 К-т 007
	3 Д-т 50, 51 К-т 007
	4 Д-т 76 К-т 62

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 5. Учет текущих обязательств и расчетов	1	3
	2	1
	3	4
	4	1
	5	2
	6	3
	7	2
	8	3
	9	1
	10	4
	11	1
	12	2
	13	2
	14	3
	15	1
	16	4
	17	4
	18	1
	19	3
	20	2
	21	3
	22	3
	23	4
	24	1
	25	4
	26	2
	27	1
	28	3
	29	3
	30	1
	31	2

Глава 6

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГАМ, СБОРАМ И ИНЫМ ОБЯЗАТЕЛЬНЫМ ПЛАТЕЖАМ

6.1. Принципы построения налоговой системы Российской Федерации

Принципы построения налоговой системы России определяются Налоговым кодексом РФ [2].

Федеральные налоги и сборы

- налог на добавленную стоимость
- акцизы
- налог на доходы физических лиц
- налог на прибыль организаций
- налог на добычу полезных ископаемых
- водный налог
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
- государственная пошлина

Региональные налоги

- налог на имущество организаций
- налог на игорный бизнес
- транспортный налог

Местные налоги

- земельный налог
- налог на имущество физических лиц

Специальные налоговые режимы

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)
- упрощенная система налогообложения
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции
- патентная система налогообложения

В соответствии с этим документом в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные налоги и сборы, налоги и сборы субъектов Российской Федерации (далее – региональные налоги и сборы) и местные налоги и сборы.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Например, если организация арендует помещение, находящееся в федеральной или муниципальной собственности, то на такую организацию возлагаются обязанности налогового агента по исчислению и перечислению в бюджет сумм НДС по арендной плате.

Организации, как правило, используют общепринятую систему налогообложения. В случае если такая организация является малым предприятием и удовлетворяет условиям ст. 34612 НК РФ, то возможно применение упрощенной системы налогообложения. Если же в регионе, где находится организация, введен единый налог на вмененный доход и деятельность или определенные виды деятельности, осуществляемые организацией, соответствуют критериям применения данного налога, то такая организация переводится на налогообложение в соответствии с главой 263 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности» НК РФ.

6.2. Налог на добавленную стоимость

Правила исчисления налога на добавленную стоимость определяются главой 21 НК РФ.

Плательщиками налога на добавленную стоимость признаются все организации и индивидуальные предприниматели.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Существует ряд операций, которые не признаются объектом обложения НДС (например, осуществление операций, связанных с обра-

щением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики); передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации; передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью, и т. д.).

Налоговая база при реализации организацией продукции (товаров, работ, услуг) определяется как стоимость этих услуг, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 105.3 НК РФ, с учетом акцизов и без включения в них налога на добавленную стоимость.

На организации могут быть возложены обязанности налогового агента. Например, при предоставлении органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС. При этом налоговая база определяется налоговым агентом (организацией,arendующей указанное имущество) отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы этого имущества. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Налоговая база по НДС должна быть увеличена на суммы оплаты или частичной оплаты, полученной в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. В случае получения изготавителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ), изготавитель указанных товаров (работ, услуг) вправе определять момент определения налоговой базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (выполнения работ, оказания услуг) при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций.

Налоговый период (в том числе для налоговых агентов) установлен как квартал.

Налогообложение производится по ставке 10% при реализации некоторых видов продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий, медицинских товаров отечественного и зарубежного производства: лекарственных средств, включая лекар-

ственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления; изделия медицинского назначения.

В остальных случаях налогообложение производится по налоговой ставке 18%.

Сумма НДС при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Общая сумма НДС при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога на добавленную стоимость.

При реализации продукции (товаров, работ, услуг) необходимо дополнительно к цене реализуемых услуг предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС.

Сумма НДС, предъявляемая покупателю, исчисляется по каждому виду этих услуг или товаров как соответствующая налоговой ставке процентная доля указанных цен.

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг).

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ.

При осуществлении расчетов между поставщиком и покупателем может возникнуть противоречие между принципами бухгалтерского учета и требованиями налогового законодательства в части момента определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (рис. 6.1).

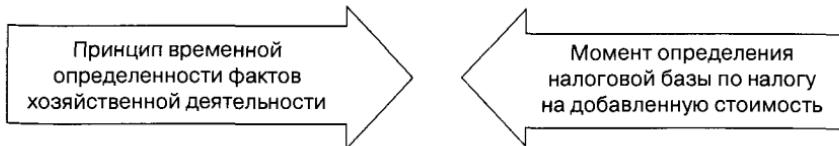


Рис. 6.1. Противоречие ПБУ 1/2008 и НК РФ

Суть противоречия заключается в том, что согласно нормам ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в бухгалтерском учете доходы и расходы организации отражают в момент их фактического осуществления независимо от факта движения денежных средств. Таким образом, НДС с выручки в бухгалтерском учете необходимо исчислять в момент начисления выручки, который совпадает с моментом перехода права собственности на продаваемую продукцию (оказанные услуги, выполненные работы). Момент перехода права собственности должен

быть закреплен в договоре, регулирующем отношения между поставщиком и покупателем. Если же в договоре не определен момент перехода права собственности, то согласно ст. 223 ГК РФ «право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи».

Согласно ст. 167 НК РФ для исчисления НДС моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В том случае, когда момент исчисления НДС в бухгалтерском учете и для целей налогообложения будет не совпадать, целесообразно ввести дополнительный субсчет «НДС» к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Тогда задолженность по налогу на добавленную стоимость перед бюджетом в момент ее возникновения отражается следующей записью:

Д-т 76-НДС К-т 68.

А в момент начисления НДС в соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете будет сделана следующая запись:

Д-т 90 К-т 76-НДС.

Таким образом, субсчет 76-НДС позволит в бухгалтерском учете преодолеть возникшее противоречие между моментом определения налоговой базы по НДС и допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

В практике может возникнуть четыре ситуации по отражению НДС в бухгалтерском учете в зависимости от момента перехода права собственности на продукцию (работы, услуги) и момента оплаты (рис. 6.2–6.5).

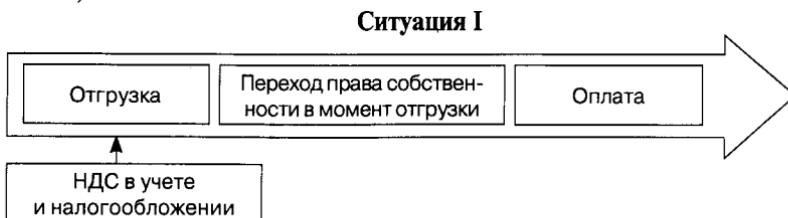


Рис. 6.2. Переход права собственности опережает оплату

В случае, когда право собственности переходит на продаваемую продукцию до момента ее оплаты покупателем, момент начисления НДС с выручки у продавца совпадет и для целей бухгалтерского учета, и в налогообложении.

В бухгалтерском учете продавца в момент перехода права собственности будут выполнены следующие записи:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи» — начислена выручка от продаж;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС с выручки;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство» — списан проданный товар (готовая продукция, работы, услуги).

В бухгалтерском учете продавца в момент зачисления оплаты от покупателя будут выполнены следующие записи:

Д-т 51 «Расчетные счета»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — зачислена выручка от покупателя.

Ситуация II

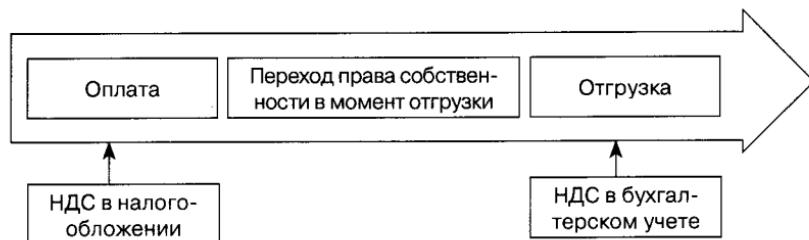


Рис. 6.3. Оплата опережает переход права собственности

В случае, когда право собственности переходит на продаваемую продукцию после ее оплаты покупателем, момент отражения задолженности по НДС с выручки перед бюджетом у продавца возникнет в момент оплаты, а в бухгалтерском учете НДС требуется начислить в момент отгрузки.

В бухгалтерском учете продавца в момент зачисления предоплаты от покупателя будут выполнены следующие записи:

Д-т 51 «Расчетные счета»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — зачислена выручка от покупателя;

Д-т 76-НДС «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — отражена задолженность по НДС перед бюджетом.

В бухгалтерском учете продавца в момент перехода права собственности будут выполнены следующие записи:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи» — начислена выручка от продаж;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 76-НДС «Расчеты по НДС» — начислен НДС с выручки;
 Д-т 90 «Продажи»

К-т 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство» — списан проданный товар (готовая продукция, работы, услуги).

Ситуация III

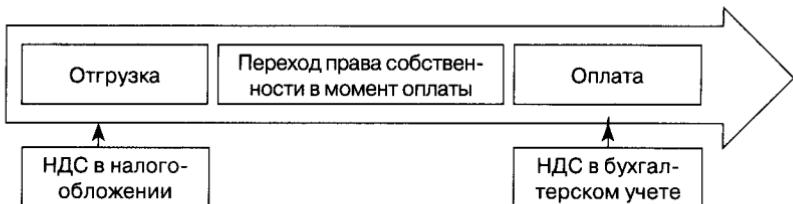


Рис. 6.4. Отгрузка опережает переход права собственности

В случае, когда отгрузка товара опережает переход права собственности на него (который переходит, например, в момент оплаты), момент отражения задолженности по НДС с выручки перед бюджетом у продавца возникнет в момент отгрузки, а в бухгалтерском учете НДС требуется начислить в момент перехода права собственности.

В бухгалтерском учете продавца в момент отгрузки будут выполнены следующие записи:

Д-т 45 «Товары отгруженные»

К-т 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» — произведена отгрузка товара, на который еще не перешло право собственности к покупателю;

Д-т 76-НДС «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — отражена задолженность по НДС перед бюджетом.

В бухгалтерском учете продавца в момент перехода права собственности (в нашем случае — в момент оплаты) будут выполнены следующие записи:

Д-т 51 «Расчетные счета»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — зачислена выручка от покупателя;

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи» — начислена выручка от продаж;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 76-НДС «Расчеты по НДС» — начислен НДС с выручки;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 45 «Товары отгруженные», 20 «Основное производство» — списан проданный товар (готовая продукция, работы, услуги).

Ситуация IV

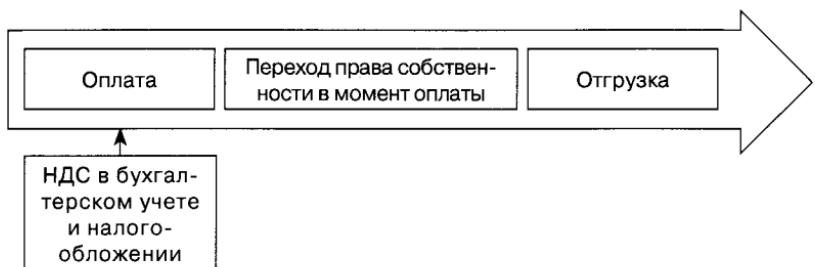


Рис. 6.5. Отгрузка опережает переход права собственности

В случае, когда переход права собственности на товар совпадает с его оплатой и опережает отгрузку, момент отражения задолженности по НДС с выручки перед бюджетом и в бухгалтерском учете совпадет с моментом оплаты.

В бухгалтерском учете продавца в момент перехода права собственности (в нашем случае — в момент оплаты) будут выполнены следующие записи:

Д-т 51 «Расчетные счета»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — зачислена предоплата от покупателя;

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи» — начислена выручка от продаж;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 68 — начислен НДС с выручки.

В бухгалтерском учете продавца в момент отгрузки будут выполнены следующие записи:

Д-т 90 «Продажи»

К-т 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство» — списан проданный товар (готовая продукция, работы, услуги).

В настоящее время действует механизм вычетов НДС, соответствующий методу начисления: без фактической оплаты приобретаемых товаров (работ, услуг), имущественных прав (за исключением уплаты НДС при ввозе товаров на территорию РФ). Таким образом, основными условиями для вычета НДС остаются наличие счета-фактуры и принятие товаров (работ, услуг) и имущественных прав к учету. Организация имеет право уменьшить общую сумму налога на величину налоговых вычетов. Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные организацией при приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) на территории Российской Федерации либо уплаченные организацией при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении:

1) товаров (работ, услуг, имущественных прав), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с гл. 21 НК РФ;

2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные покупателями — налоговыми агентами.

Право на указанные налоговые вычеты имеют покупатели — налоговые агенты, состоящие на учете в налоговых органах и исполняющие обязанности налогоплательщика в соответствии с гл. 21 НК РФ.

Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий или расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении организацией товаров (работ, услуг, имущественных прав), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, документов, подтверждающих уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов.

Уплата НДС по операциям, признаваемым объектом налогообложения, производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнения, в том числе для собственных нужд, работ, оказания, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший налоговый период не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

В табл. 6.1 приведена основная корреспонденция счетов при отражении в учете операций, связанных с вычетами по НДС.

Таблица 6.1

Записи на счетах бухгалтерского учета по НДС

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Приняты к вычету перед бюджетом суммы НДС по принятым на учет основным средствам	Документы, удостоверяющие оплату поставщику, счет-фактура, акт приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1)	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-1 «Налог на добавленную стоимость»	Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»

Окончание табл. 6.1

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Приняты к вычету перед бюджетом суммы НДС по принятым на учет нематериальным активам	Документы, удостоверяющие оплату поставщику, счет-фактура, акт приемки-передачи нематериальных активов	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-1 «Налог на добавленную стоимость»	Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»
Приняты к вычету перед бюджетом суммы НДС по оприходованным товарам и сырью	Документы, удостоверяющие оплату поставщику, счет-фактура, приходная накладная	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-1 «Налог на добавленную стоимость»	Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»
Приняты к вычету перед бюджетом суммы НДС по выполненным работам	Документы, удостоверяющие оплату поставщику, счет-фактура, акт	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-1 «Налог на добавленную стоимость»	Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным работам и услугам»
Приняты к вычету перед бюджетом суммы НДС по оприходованным услугам	Документы, удостоверяющие оплату поставщику, счет-фактура, акт	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-1 «Налог на добавленную стоимость»	Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным работам и услугам»
Приняты к вычету перед бюджетом суммы НДС по работам, выполненным хозяйственным способом по объектам, законченным капитальным строительством	Счет-фактура, акт о приемке выполненных работ	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-1 «Налог на добавленную стоимость»	Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет 19-3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным работам и услугам»

6.3. Налог на прибыль организаций

Порядок исчисления налога на прибыль определяется гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Плательщиками налога на прибыль организаций признаются все российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

К доходам относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации) и внереализационные доходы.

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Иные доходы называются внереализационными.

Внереализационными доходами признаются, в частности, доходы:

- от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;
- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Центральным банком РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;
- в виде суммовой разницы, возникающей, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;
- в виде стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;
- в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;
- в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации.

Перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль, приводится в ст. 251 «Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы» НК РФ.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

- расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, т. е. доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

Для определения налоговой базы организации должны уменьшить свои доходы на величину произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в ст. 270 «Расходы, не учитываемые в целях налогообложения» НК РФ).

Для того чтобы организация могла воспользоваться своим правом уменьшить доходы на сумму расходов, необходимо соблюдение некоторых требований, а именно: расходы должны быть экономически оправданными, иметь оценку, выраженную в денежной форме. Они должны быть документально подтверждены, т. е. оформлены в соответствии с законодательством РФ. Расходы должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на четыре группы (рис. 6.6).



Рис. 6.6. Классификация производственных расходов

К первой группе расходов (материальным) относятся следующие затраты:

1) на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) обра-

зующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);

2) на приобретение материалов, используемых:

для упаковки и иной подготовки произведенных и (или) реализуемых товаров (включая предпродажную подготовку);

на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);

3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, спецодежды и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

4) на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке в организации;

5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, отопление зданий;

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения;

8) потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, установленных в порядке, установленном Правительством РФ;

9) технологические потери при производстве и (или) транспортировке.

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких материально-производственных запасов должна соответствовать их оценке при списании.

При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

— метод оценки по стоимости единицы запасов;

— метод оценки по средней стоимости;

— метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);

Ко второй группе расходов относятся расходы на оплату труда. В расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

К третьей группе расходов относятся суммы начисленной амортизации. Амортизуемым имуществом в целях налогообложения признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся в организации на праве собственности, используются для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизуемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

Не подлежат амортизации материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

Из состава амортизуемого имущества исключаются основные средства:

переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;

переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев;

находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

Порядок определения первоначальной стоимости амортизуемого имущества и группы амортизации приведены в ст. 257—259 НК РФ.

К четвертой группе расходов организаций относятся прочие расходы, а именно:

- суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке;
- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

- расходы на обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством Российской Федерации, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации;
- расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;
- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;
- расходы на содержание служебного транспорта. Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;
- расходы на командировки;
- расходы на юридические и информационные услуги;
- расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;
- плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление. При этом такие расходы принимаются в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;
- расходы на аудиторские услуги;
- расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями;
- расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями для участия в производственном процессе, управлении производством либо для выполнения иных функций, связанных с производством и (или) реализацией;
- расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством Российской Федерации на организацию возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);
- расходы, связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения, если законодательством Российской Федерации на налогоплательщика возложена обязанность предоставлять эту информацию;
- представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате, на договорной основе;
- расходы на канцелярские товары;

- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие по-добные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы);
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 40 000 руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных;
- расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);
- расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг);
- расходы на подготовку и освоение новых производств;
- расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями;
- периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);
- платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами;
- расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с индивидуальными предпринимателями, не состоящими в штате организации;
- взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника;
- платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, имеющими лицензии;
- другие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осущест-

вление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу);

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам.

Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и доходности, установленной эмитентом (ссудодателем) в условиях эмиссии, но не выше фактической;

3) расходы на организацию выпуска собственных ценных бумаг, в частности на подготовку проспекта эмиссии ценных бумаг, изготовление или приобретение бланков, регистрацию ценных бумаг, расходы, связанные с обслуживанием собственных ценных бумаг, в том числе расходы на услуги реестродержателя, депозитария, платежного агента по процентным (дивидендным) платежам, расходы, связанные с ведением реестра, представлением информации акционерам в соответствии с законодательством Российской Федерации, и другие аналогичные расходы;

4) расходы в виде суммовой разницы, возникающей, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;

5) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

6) расходы организации, применяющей метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

7) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоналиченной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества);

8) судебные расходы и арбитражные сборы;

9) расходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

10) расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность (обязательства перед кредиторами) по такой поставке списана в отчетном периоде;

11) расходы на услуги банков, в том числе связанные с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент — банк»;

12) другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются следующие расходы:

1) в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;

2) суммы безнадежных долгов;

3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складах, на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены. В данных случаях факт отсутствия виновных лиц должен быть документально подтвержден уполномоченным органом государственной власти;

6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

Перечень расходов, не учитываемых в целях обложения налогом на прибыль, приводится в ст. 270 НК РФ, порядок признания доходов и расходов определяется ст. 271—273 НК РФ.

Налог на прибыль начисляется исходя из налоговой базы и ставки налога, которая в соответствии со ст. 284 НК РФ составляет 20% и перечисляется в федеральный бюджет — 3%; в бюджеты субъектов Российской Федерации — 17%.

Законодательным органам власти субъектов Российской Федерации предоставляется право понижать ставку налога на прибыль в части доходов, зачисляемых в бюджет субъекта Российской Федерации, для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом ставка налога по бюджету субъекта Российской Федерации не должна быть ниже 12,5%.

Для расчетов по налогу на прибыль установлен налоговый период продолжительностью в календарный год. Отчетными периодами являются I квартал, I полугодие и 9 месяцев.

Организации независимо от наличия у них обязанности по уплате налога на прибыль и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделе-

ния соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном ст. 289 НК РФ.

Налоговые агенты также обязаны по истечении каждого отчетного (налогового) периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

Организации-налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками (налоговыми агентами) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Уплата налога производится авансовыми платежами, которые определяются организацией по окончании каждого отчетного периода. В течение отчетного периода уплачиваются авансовые взносы. Размер ежемесячного авансового платежа определяется в следующем порядке:

а) в I квартале налогового периода ежемесячная сумма платежа составляет фактическую сумму авансового платежа, подлежащую уплате за каждый месяц последнего квартала предыдущего налогового периода;

б) во II квартале налогового периода ежемесячная сумма платежа составляет 1/3 фактического авансового платежа за I квартал налогового периода;

в) сумма ежемесячного авансового платежа за III квартал составляет 1/3 от разницы между фактической суммой авансового платежа за полугодие и фактической суммой авансового платежа за I квартал;

г) в IV квартале сумма ежемесячного авансового платежа определяется как 1/3 от разницы между фактической суммой авансового платежа за 9 месяцев и фактической суммой авансового платежа за полугодие.

Ежемесячный авансовый платеж вносится в бюджет не позднее 28-го числа текущего месяца. Авансовые платежи по итогам отчетного периода перечисляются в бюджет не позднее 28-го числа следующего за отчетным периодом месяца.

Организации имеют право перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической суммы прибыли за истекший месяц. В этом случае отчетными периодами являются 1 месяц, 2 месяца, 3 месяца и т. д. до конца налогового периода.

Авансовые платежи, рассчитанные исходя из фактической прибыли за месяц, перечисляются в бюджет не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, за который начислен платеж.

Не уплачивают ежемесячные авансовые платежи организации, которые в течение предыдущих четырех кварталов имели доходы от реа-

лизации товаров, работ, услуг в среднем не более 3 млн руб. в квартал без НДС.

Организации должны исчислять налоговую базу на основе данных налогового учета. **Налоговый учет** — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным гл. 25 НК РФ.

В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями НК РФ, организация вправе самостоятельно дополнить применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах — не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Аналитические регистры налогового учета — сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период,

сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

Формирование данных налогового учета предполагает непрерывность отражения в хронологическом порядке объектов учета для целей налогообложения (в том числе операций, результаты которых учитываются в нескольких отчетных периодах либо переносятся на ряд лет).

Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

При этом формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения.

Таблица 6.2

Записи на счетах бухгалтерского учета по налогу на прибыль

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражена сумма условного расхода по налогу на прибыль (т. е. начислен налог на прибыль по правилам бухгалтерского учета)	Справка-расчет бухгалтерии	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Налог на прибыль»	10 000
Отражено постоянное налоговое обязательство (т. е. произведение расходов, не учитываемых для целей исчисления налога на прибыль, на действующую ставку налога на прибыль)	Справка-расчет бухгалтерии	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Налог на прибыль»	2000
Отражен постоянный налоговый актив (т. е. произведение доходов, не учитываемых для целей исчисления налога на прибыль, на действующую ставку налога на прибыль)	Справка-расчет бухгалтерии	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Налог на прибыль»	Счет 99 «Прибыли и убытки»	1500

Окончание табл. 6.2

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражен отложенный налоговый актив (возникает по доходам, которые в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом учете, и соответственно по расходам, которые в бухгалтерском учете признаются раньше)	Справка-расчет бухгалтерии	Счет 09 «Отложенные налоговые активы»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Налог на прибыль»	800
Отражено отложенное налоговое обязательство (возникает по доходам, которые в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом учете, и соответственно по расходам, которые в бухгалтерском учете признаются позже)	Справка-расчет бухгалтерии	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Налог на прибыль»	Счет 77 «Отложенные налоговые обязательства»	1000
Погашено отложенное налоговое обязательство	Справка-расчет бухгалтерии	Счет 77 «Отложенные налоговые обязательства»	Счет 99 «Прибыли и убытки»	300
Погашен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 09 «Отложенные налоговые активы»	200
Начислен налог на прибыль*	Расчет (налоговая декларация) налога от фактической прибыли	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Налог на прибыль»	11 300
Перечислена задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль	Выписка банка с расчетного счета, платежное поручение	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-2 «Налог на прибыль»	Счет 51 «Расчетные счета»	11 300

* Данная проводка выполняется только теми организациями, которые не применяют ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций устанавливаются ПБУ 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Применение этого Положения позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль. Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков.

Текущим налогом на прибыль признается 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.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов,

которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Под постоянными разницами понимаются 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.

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

- прочих аналогичных различий.

Под постоянным налоговым обязательством (активом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство (актив) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Пример. Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете условного расхода по налогу на прибыль, определим возникшую постоянную положительную разницу и постоянное налоговое обязательство.

Организация А (поставщик) продала организации В (покупатель) 10 принтеров по цене 10 620 руб. (вкл. НДС 1620 руб.) за принтер. Рыночная цена одного принтера — 15 930 руб. (вкл. НДС 2430 руб.).

а себестоимость — 8000 руб. В обычных условиях реализация организацией А ведется по рыночным ценам. В целях исчисления налога на прибыль применяется метод начисления. Ставка налога на прибыль — 20%.

Выручку от продажи товаров рассчитывают исходя из договорных цен, которые обычно являются рыночными. В соответствии со ст. 40 НК РФ налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

- 1) между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;
- 4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых организациями по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В нашем случае разовое отклонение цен от рыночной стоимости составило 50% в меньшую сторону. Поэтому в бухгалтерском учете будет отражена реальная выручка, а в налоговом учете — потенциальный доход, рассчитанный по рыночным ценам. Возникшая разница называется постоянной положительной разницей (рис. 6.7), а ее произведение на ставку налога на прибыль — постоянным налоговым обязательством (рис. 6.8).

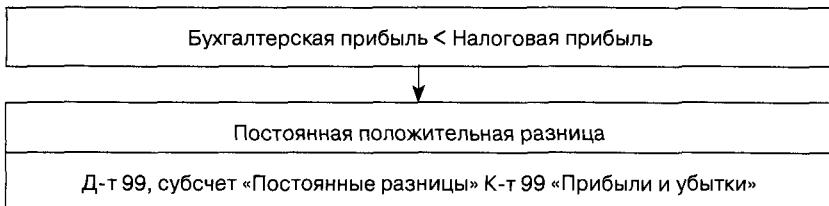


Рис. 6.7. Возникновение постоянной положительной разницы

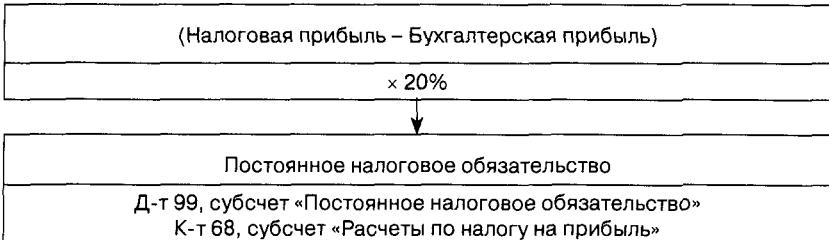


Рис. 6.8. Определение постоянного налогового обязательства

В бухгалтерском учете организации А делаются следующие записи (табл. 6.3).

Таблица 6.3

**Учет постоянных положительных разниц
и постоянных налоговых обязательств**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отгружен товар покупателю	Товарная накладная	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1, субсчет «Выручка»	106 200 (10 620 руб. × 10)
Начислен с выручки НДС	Книга продаж, счет-фактура	90-3, субсчет «НДС»	68-НДС, субсчет «Расчеты по НДС»	16 200 (1 620 руб. × 10)
Списана себестоимость отгруженных товаров	Справка-расчет бухгалтерии	90-2, субсчет «Себестоимость продаж»	41 «Товары»	80 000 (8000 руб. × 10)
Начислен финансовый результат-прибыль	Справка-расчет бухгалтерии	90-9, субсчет «Прибыль/убыток от продаж»	99 «Прибыли и убытки»	10 000 (106 200 руб. — 16 200 руб. — 80 000 руб.)
Начислен условный расход по налогу на прибыль	Справка-расчет бухгалтерии	99 «Прибыли и убытки»	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	2 000 (10 000 руб. × 20%)
Отражена постоянная положительная разница*	Справка-расчет бухгалтерии	99, субсчет «Постоянные разницы»	99 «Прибыли и убытки»	45 000
Начислено постоянное налоговое обязательство	Справка-расчет бухгалтерии	99, субсчет «Постоянные налоговые обязательства»	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	9 000 руб. (45 000 руб. × 20%)

* В налоговом учете прибыль составила: $(15\ 930 \text{ руб.} - 2430 \text{ руб.} - 8000 \text{ руб.}) \times 10 = 55\ 000 \text{ руб.}$ Возникает постоянная положительная разница — 45 000 руб. = $(55\ 000 \text{ руб.} - 10\ 000 \text{ руб.})$.

Пример. Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете условного расхода по налогу на прибыль, определим возникшую постоянную отрицательную разницу и постоянный налоговый актив.

Организация А является одним из учредителей организации В. По итогам года организация В начислила и выплатила дивиденды в пользу организации А в размере 1 500 000 руб., удержав при этом налог на прибыль по ставке 9%.

Постоянные отрицательные разницы (рис. 6.9) возникают при получении таких доходов, как:

- дивиденды (ст. 275 НК РФ);
- проценты за нарушение сроков возврата переплаченных налогов и взносов (подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- восстановленные резервы под обесценивание вложений в ценные бумаги (подп. 25 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- безвозмездное имущество от компании или человека, которым принадлежит более половины уставного капитала фирмы, или фирма сама владеет более чем половиной уставного капитала дарителя (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- безвозмездное имущество в рамках целевого финансирования либо по Закону от 4 мая 1999 г. № 95-ФЗ «О безвозмездной помощи (содействии)...» (подп. 7 и 14 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- положительные разницы от переоценки ценных бумаг по рыночным ценам (подп. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ) и др.

В бухгалтерском учете учредителя сумма полученных дивидендов увеличивает прибыль, а в налоговом учете нет. Поэтому прибыль в бухгалтерском учете превысит налогооблагаемую прибыль на сумму постоянной отрицательной разницы. На нее следует начислить постоянный налоговый актив (рис. 6.10).

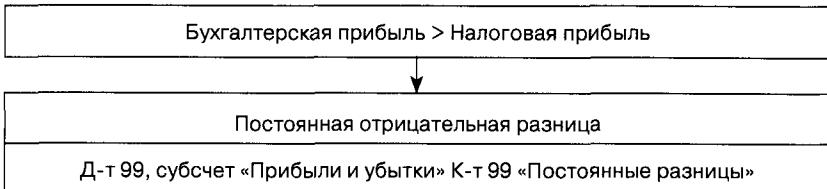


Рис. 6.9. Возникновение постоянной отрицательной разницы

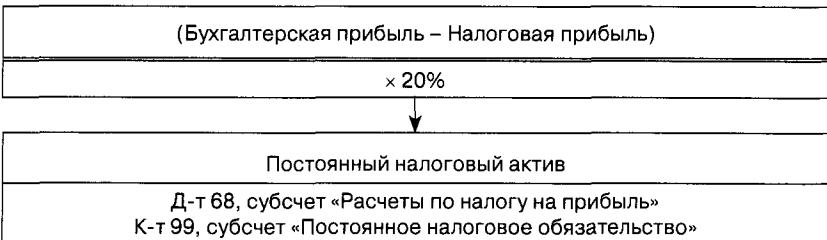


Рис. 6.10. Определение постоянного налогового актива

В бухгалтерском учете организации А делаются следующие записи (табл. 6.4).

Таблица 6.4

**Учет постоянных отрицательных разниц
и постоянных налоговых активов**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислены дивиденды к получению	Решение учредителей	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91-1, субсчет «Прочие доходы»	1 365 000 (1 500 000 руб. — 9%)
Дивиденды зачислены на расчетный счет	Выписка банка	51 «Расчетные счета»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	1 365 000
Отражена прибыль в виде дивидендов	Справка-расчет бухгалтерии	91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	99 «Прибыли и убытки»	1 365 000
Начислен условный расход по налогу на прибыль	Справка-расчет бухгалтерии	99 «Прибыли и убытки»	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	273 000 (1 365 000 руб. × 20%)
Отражена постоянная отрицательная разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Постоянные разницы»	91-1, субсчет «Прочие доходы»	1 365 000
Начислен постоянный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	99, субсчет «Постоянные налоговые активы»	273 000

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Под отложенным налогом на прибыль понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управлеченческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- применения в случае продажи объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах

и действующую на отчетную дату. 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).

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых активов.

Пример. Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете временной вычитаемой разницы и отложенных налоговых активов.

Организация А 31.07.20XX г. предоставила заем организации В в размере 800 000 руб. сроком на 3 месяца с выплатой процентов в размере 45 080 руб. Согласно договору займа проценты организация В должна выплатить одновременно с возвратом займа. Организация А платит ежемесячно авансы по налогу на прибыль.

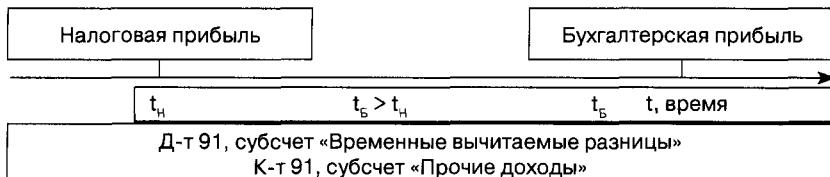
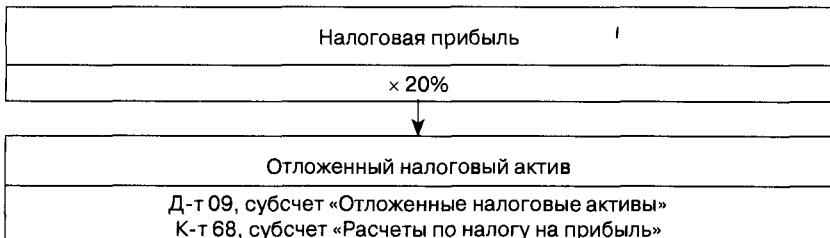
Временные вычитаемые разницы (рис. 6.11) появляются, когда в бухгалтерском учете доходы отражают позже, чем в налоговом учете, а расходы — раньше.

Это происходит, если организация:

- признает доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учете разными методами;
- безвозмездно получает амортизируемое имущество;
- в бухгалтерском и налоговом учете по-разному признает доходы и расходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, или по ним не установлена дата признания (при методе начисления);
- получает (уплачивает) проценты по выданным (полученным) займам, приобретенным векселям и казначейским билетам;
- списывает остатки неиспользованных резервов.

Например, если в бухгалтерском учете соблюдается допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (т. е. применяется метод начисления), а в налоговом учете применяется кассовый метод, то временная вычитаемая разница появится при работе с покупателями по предоплате.

В бухгалтерском учете полученные проценты учитывают в соответствии с условиями договора займа. Для налогообложения прибыли это делают в конце каждого отчетного периода (п. 6 ст. 271 НК РФ). Например, по договору заемщик обязан заплатить проценты при возврате займа или раз в квартал. В этом случае в налоговом учете заимодавца доход может появиться раньше, чем в бухгалтерском учете, в результате возникнет отложенный налоговый актив (рис. 6.12).

*Рис. 6.11. Возникновение временной вычитаемой разницы**Рис. 6.12. Определение отложенного налогового актива*

В бухгалтерском учете организации А делаются следующие записи (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Учет временных вычитаемых разниц и отложенных налоговых активов

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
31.07	Выдан заем организации В	Договор займа, выписка банка	58-3, субсчет «Предоставленные займы»	51 «Расчетные счета»	800 000
31.08	Начислены проценты в налоговом учете	Справка-расчет бухгалтерии			15 190 (45 080 руб./92 дня × 31)
31.08	Отражена временная вычитаемая разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Временные вычитаемые разницы»	91-1, субсчет «Прочие доходы»	15 190
31.08	Начислен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	09 «Отложенные налоговые активы»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	3038 (15 190 руб. × 20%)

Окончание табл. 6.5

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
30.09	Начислены проценты в налоговом учете	Справка-расчет бухгалтерии			14 700 (45 080 руб. / 92 дня × 30)
30.09	Отражена временная вычитаемая разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Временные вычитаемые разницы»	91-1, субсчет «Прочие доходы»	14 700
30.09	Начислен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	09 «Отложенные налоговые активы»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	2940 (14 700 руб. × 20%)
31.10	Начислены проценты в соответствии с договором	Справка-расчет бухгалтерии	58-3, субсчет «Предоставленные займы»	91-1 «Прочие доходы»	45 080
31.10	Погашен заем с процентами	Справка-расчет бухгалтерии	51 «Расчетные счета»	58-3, субсчет «Предоставленные займы»	845 080 (800 000 руб. + + 45 080 руб.)
31.10	Погашена временная вычитаемая разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Прочие доходы»	91-1, субсчет «Временные вычитаемые разницы»	29 890 (15 190 руб. + + 14 700 руб.)
31.10	Погашен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	09 «Отложенные налоговые активы»	5978 (3038 руб. + + 2940 руб.)

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на при-

быть, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных различий.

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату. 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).

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете по учету отложенных налоговых обязательств.

Пример. Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете временных налогооблагаемых разниц и отложенных налоговых обязательств.

Организация А получила доход от совместной деятельности в размере 500 000 руб. Доход был распределен 15 апреля. Налог на прибыль уплачивается организацией А ежеквартально.

Временные налогооблагаемые разницы (рис. 6.13) возникают, если бухгалтерская прибыль в отчетном периоде больше налогооблагаемой. Это бывает нечасто, например при списании остатков неиспользованных резервов, при получении доходов от совместной деятельности, при отнесении доходов к нескольким отчетным (налоговым) периодам и др.

В бухгалтерском учете доходы от совместной деятельности отражают сразу после их распределения между участниками (п. 16 ПБУ 9/99), в налоговом учете — в последний день отчетного (налогового) периода. В результате в момент распределения дохода от совместной деятельности в бухгалтерском учете прибыль больше, чем в учете налоговом. Появляется временная налогооблагаемая разница и отложенное налоговое обязательство (рис. 6.14).

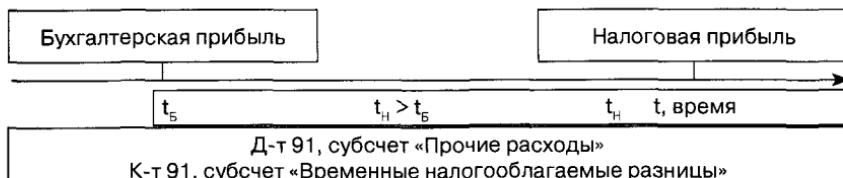


Рис. 6.13. Возникновение временной вычитаемой разницы

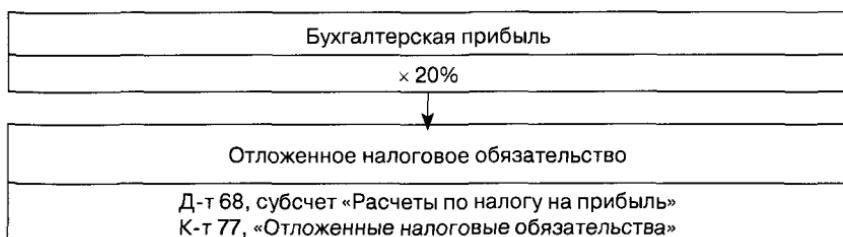


Рис. 6.14. Определение отложенного налогового актива

В бухгалтерском учете организации А делаются следующие записи (табл. 6.6).

Таблица 6.6

Учет временных налогооблагаемых разниц и отложенных налоговых обязательств

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
15.04	Начислен доход от совместной деятельности к получению	Договор о совместной деятельности, протокол распределения прибыли	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91-1, субсчет «Прочие доходы»	500 000
15.04	Отражена прибыль от совместной деятельности	Справка-расчет бухгалтерии	91-9, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов»	99 «Прибыли и убытки»	500 000

Окончание табл. 6.6

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
15.04	Начислен условный расход по налогу на прибыль	Справка-расчет бухгалтерии	99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	100 000 (500 000 руб. × 20%)
15.04	Отражена временная налогооблагаемая разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Прочие доходы»	91-1, субсчет «Временные налогооблагаемые разницы»	500 000
15.04	Начислено отложенное налоговое обязательство	Справка-расчет бухгалтерии	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»	77 «Отложенные налоговые обязательства»	100 000
30.06	Погашена временная налогооблагаемая разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Временные налогооблагаемые разницы»	91-1, субсчет «Прочие доходы»	500 000
30.06	Погашено отложенное налоговое обязательство	Справка-расчет бухгалтерии	77 «Отложенные налоговые обязательства»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	100 000

6.4. Транспортный налог

Организации, владеющие каким-либо транспортом, должны уплачивать транспортный налог. Транспортный налог устанавливается гл. 28 «Транспортный налог» НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие законами субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта Российской Федерации.

Устанавливая налог, субъект Российской Федерации определяет ставку налога, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу.

При установлении налога законами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы.

Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложе-

ния. Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Не являются объектом налогообложения:

1) весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 лошадиных сил;

2) автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 лошадиных сил (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;

3) промысловые морские и речные суда;

4) пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;

5) тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;

6) транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;

7) транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;

8) самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;

9) суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Далее рассмотрим порядок определения, исчисления и уплаты транспортного налога для грузового и легкового автотранспорта, что является актуальным для большинства организаций.

Налоговая база определяется в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах, отдельно по каждому транспортному средству.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами являются I, II, III кварталы. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации соответственно в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистрационную тонну транспортного средства или единицу транспортного средства в следующих размерах (табл. 6.7).

Таблица 6.7

Налоговые ставки по транспортному налогу

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка, руб.
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	3,5
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	7,5
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	15
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	1
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	2
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	5
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	10
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	4
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	6,5

Окончание табл. 6.7

Наименование объекта налогообложения	Налоговая ставка, руб.
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	8,5
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	2,5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	2,5
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	5
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Налоговые ставки по транспортному налогу могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов Российской Федерации, но не более чем в пять раз.

Организации исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма транспортного налога по автотранспорту исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки и уплачивается в бюджет как разница между суммой налога и суммами авансовых платежей.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение налогового (или отчетного) периода исчисление суммы налога (авансового платежа) производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных

месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Уплата транспортного налога производится по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации. Организации представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию в срок, установленный законами субъектов Российской Федерации, а в течение года — налоговые расчеты по авансовым платежам по транспортному налогу.

Пример. Рассмотрим порядок определения транспортного налога.

В организации для целей снабжения используется грузовой автомобиль ИЖ-2715 с мощностью двигателя 73 л. с. Налоговая ставка для этого типа автомобиля составляет 2,5 руб. Транспортный налог следует рассчитать таким образом.

Налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах — 73 л. с.

Рассчитаем транспортный налог: $73 \text{ л. с.} \times 2,5 \text{ руб.} = 182,50 \text{ руб.}$

Следующие бухгалтерские записи (табл. 6.8).

Таблица 6.8

Записи на счетах бухгалтерского учета по транспортному налогу

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислен транспортный налог	Справка бухгалтерии об определении налоговой базы, налоговая декларация по транспортному налогу	Счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-4 «Транспортный налог»	365
Перечислена задолженность перед бюджетом по транспортному налогу	Выписка банка с расчетного счета, платежное поручение	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-4 «Транспортный налог»	Счет 51 «Расчетные счета»	365

6.5. Налог на доходы физических лиц

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц устанавливается гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Данный налог удерживается из доходов физических лиц, следовательно, организации в данной ситуации выступают в качестве налоговых агентов. Далее рассмотрим порядок исчисления и уплаты налога с доходов, выплачиваемых организациями своим работникам, а также порядок налогообложения дивидендов от долевого участия в деятельности организаций.

Для целей налогообложения физические лица делятся на налоговых резидентов Российской Федерации и нерезидентов, т. е. физических лиц, получающих доходы от источников в Российской Федерации, но не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации. Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Объектом налогообложения признается доход, полученный физическим лицом, в том числе дивиденды, полученные от участия в организации, страховые выплаты при наступлении страхового случая, доходы от использования имущества физических лиц, доходы от продажи имущества, доходы, полученные от исполнения трудовых обязанностей:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

- 2) от источников в Российской Федерации — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации. Доходы налоговых нерезидентов облагаются по ставке 30%.

При определении налоговой базы учитываются все доходы физического лица, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Если из дохода работника по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, облагаемых по ставке 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, установленных гл. 23 НК РФ. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется

больше суммы доходов, налоговая база принимается равной нулю. Для иных доходов налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты не применяются.

К доходам, полученным работником организации в натуральной форме, в частности, относятся: оплата (полностью или частично) за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг), в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика; полученные работником товары, выполненные в его интересах работы, оказанные для него услуги на безвозмездной основе; оплата труда в натуральной форме. При этом налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) иного имущества, включая НДС, акцизы, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 105.3 НК РФ.

Доходом работника, полученным в виде материальной выгоды, являются материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование работником заемными (кредитными) средствами, полученными от организации; материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у организации, если она является взаимозависимой по отношению к нему. Доход по заемным (кредитным) средствам в рублях определяется как разница между суммой процентов, исчисленных исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования Банка России, и фактической суммой процентов по договору. Доход по заемным (кредитным) средствам в иностранной валюте определяется как разница между суммой процентов, начисленных исходя из 9% годовых, и суммой процентов, исчисленных из условий договора. Доходы, исчисленные по заемным (кредитным) средствам, облагаются по ставке 35% (за исключением доходов в виде материальной выгоды от целевых кредитов, направляемых на приобретение жилья); материальная выгода от приобретения товаров, работ, услуг по сделкам между взаимозависимыми лицами; материальная выгода от приобретения ценных бумаг, определяемая как разница между рыночной ценой ценных бумаг с учетом предельной границы колебаний и фактическими затратами налогоплательщика на приобретение ценных бумаг, также облагается по ставке 35%.

Сумма налога на доходы физических лиц в отношении доходов от долевого участия в российской организации, полученных в виде дивидендов, определяется отдельно по каждому налогоплательщику применительно к каждой выплате указанных доходов по ставке 9%.

Налоговым периодом по налогу на доходы с физических лиц является календарный год.

Не подлежат налогообложению, в частности, следующие виды доходов работников организаций:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством. При этом к пособиям, не подлежащим налогообложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;
- государственные и трудовые пенсии;
- суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, за исключением туристических, выплачиваемой работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, не достигших возраста 16 лет, в находящиеся на территории Российской Федерации санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, выплачиваемые за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций; за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации;
- суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание. Указанные доходы освобождаются от налогообложения в случае безналичной оплаты работодателями медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание налогоплательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно налогоплательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета налогоплательщиков в учреждениях банков;
- доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период: стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей и не подлежащих обложению налогом на наследование или дарение в соответствии с действующим законодательством; стоимость призов в денеж-

ной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления; суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту; возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом. Освобождение от налогообложения предоставляется при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на приобретение этих медикаментов; стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг).

При определении размера налоговой базы работник имеет право на получение стандартных налоговых вычетов. Помимо этого на основании письменного заявления непосредственно в налоговый орган при подаче декларации физические лица могут получить при наличии прав на них следующие вычеты: социальные, имущественные. При приобретении жилья физическое лицо может получить имущественный налоговый вычет по месту своей работы при наличии подтверждения права на имущественный налоговый вычет, выданного налоговым органом. При наличии прав на профессиональные налоговые вычеты физическое лицо может реализовать это право, подав соответствующее заявление налоговому агенту, а при отсутствии последнего — непосредственно в налоговый орган.

Дата фактического получения дохода определяется как день:

1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета физического лица в банках либо по его поручению на счета третьих лиц — при получении доходов в денежной форме;

2) передачи доходов в натуральной форме — при получении доходов в натуральной форме;

3) уплаты физическим лицом процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг — при получении доходов в виде материальной выгоды.

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения такого дохода признается последний день месяца, за который работнику был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

Налоговая ставка устанавливается в размере 13%, если иное не предусмотрено главой 23 НК РФ.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов:

- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4000 руб.;

- страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ;

- процентные доходы по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, 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;

- сумма экономии на процентах при получении заемных средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ.

Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 9% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

Сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных с различных доходов.

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика — физического лица, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля.

Российские организации, от которых или в результате отношений с которыми физические лица получают доходы, обязаны исчислить, удержать у этих лиц и уплатить сумму налога в бюджет.

Исчисление сумм налога производится организацией нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца

применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, начисленным физическому лицу за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется организацией отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного физическому лицу.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных физическим лицом в других организациях, и удержанных другими организациями сумм налога.

При невозможности удержать у физического лица исчисленную сумму налога организация обязана в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности физического лица.

Организации обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со своих счетов в банке на счета физических лиц.

В иных случаях организации перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения физическим лицом дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога, — для доходов, полученных физическим лицом в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Уплата налога за счет средств организаций не допускается.

Организации — налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, утвержденной Минфином России.

При этом не представляются сведения о выплаченных доходах индивидуальным предпринимателям за приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы (оказанные услуги) в том случае, если эти индивидуальные предприниматели предъявили организации — налоговому агенту документы, подтверждающие их государственную регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица и постановку на учет в налоговых органах. Ниже приводятся бухгалтерские проводки по учету по налогу на доходы физических лиц (табл. 6.9).

Таблица 6.9

**Записи на счетах бухгалтерского учета
по налогу на доходы физических лиц**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Удержан налог на доходы физических лиц с заработной платы и иных доходов работников	Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), налоговые карточки	Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-5 «Налог на доходы с физических лиц»	10 022
Начислена задолженность работника по уплате налога на доходы физических лиц с сумм начисленного дохода	Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), справка бухгалтерии	Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-1 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-5 «Налог на доходы с физических лиц»	138
Удержан налог на доходы с дивидендов, процентов, подлежащий удержанию у источника выплаты	Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), налоговые карточки	Счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-5 «Налог на доходы с физических лиц»	37 000
Перечислена задолженность по налогу на доходы физических лиц	Выписка банка с расчетного счета, платежное поручение	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-5 «Налог на доходы с физических лиц»	Счет 51 «Расчетные счета»	47 160

6.6. Налог на имущество организаций

Налог на имущество устанавливается гл. 30 НК РФ. В действие на территории конкретного региона вводится законом субъекта РФ.

В соответствии с гл. 30 НК РФ плательщиками налога на имущество являются российские предприятия и иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество.

Налоговая база по налогу на имущество российских предприятий определяется исходя из стоимости основных средств, признаваемых таковыми в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (включая имущество, переданное во временное владение, пользование,

распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Для иностранных организаций, имеющих постоянное представительство в Российской Федерации, объектом налогообложения является движимое или недвижимое имущество, относящееся к основным средствам, а для иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства, — недвижимое имущество, принадлежащее им на праве собственности.

Не признаются объектами налогообложения:

1) земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);

2) имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Основные средства учитываются по остаточной стоимости. Если начисление амортизации для отдельных видов основных средств не предусмотрено, то налог на имущество считается с разницы между первоначальной стоимостью основного средства и суммой износа, исчисленного по правилам бухгалтерского учета.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в Российской Федерации через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Стоимость имущества, объединенного предприятиями в целях осуществления совместной деятельности без образования юридического лица, для целей налогообложения принимается в расчет участниками договоров о совместной деятельности, внесшими это имущество, а созданного (приобретенного) в результате этой деятельности — участниками договоров о совместной деятельности в соответствии с установленной долей собственности по договору.

Для целей налогообложения определяется среднегодовая стоимость имущества предприятия, признаваемого объектом налогообложения.

Среднегодовая стоимость имущества предприятия за отчетный (налоговый) период (квартал, полугодие, 9 месяцев и год), признаваемого объектом налогообложения, за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового

(отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу. Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций, не имеющих представительств на территории Российской Федерации, принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Статьей 381 НК РФ предусмотрены налоговые льготы для отдельных видов организаций.

Предельный размер налоговой ставки на имущество предприятия не может превышать 2,2% от налогооблагаемой базы.

Конкретные ставки налога на имущество предприятий, определяемые в зависимости от категорий предприятий или имущества, устанавливаются законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации.

Сумма налога исчисляется и вносится в бюджет поквартально нарастающим итогом, а в конце года производится перерасчет. По решению субъектов Российской Федерации отчетные периоды могут не устанавливаться, налог в таком случае уплачивается ежегодно.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Для иностранных организаций аванс по налогу исчисляется как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Учет расчетов организаций с бюджетом по налогу на имущество предприятий ведется на балансовом счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на отдельном субсчете «Расчеты по налогу на имущество». Сумма налога, рассчитанная в установленном порядке, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (табл. 6.10).

Таблица 6.10

**Записи на счетах бухгалтерского учета
по налогу на имущество предприятий**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Начислен налог на имущество организаций	Расчет налога на имущество	Счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-6 «Налог на имущество организаций»	2015
Перечислена задолженность по налогу на имущество организаций	Выписка банка с расчетного счета, платежное поручение	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-6 «Налог на имущество организаций»	Счет 51 «Расчетные счета»	2015

6.7. Налог, уплачиваемый в связи с применением УСН

Единый налог уплачивается организациями в случае применения ими упрощенной системы налогообложения. Упрощенная система налогообложения регулируется гл. 262 НК РФ. Данная система применяется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно. Для того чтобы перейти на ее использование с 1 января, необходимо подать заявление в территориальную инспекцию ФНС не позднее 31 декабря предыдущего года и выбрать объект налогообложения. Вновь созданная организация (индивидуальный предприниматель) вправе подать заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения в пятидневный срок с даты постановки на учет в инспекции ФНС. В этом случае организация (индивидуальный предприниматель) вправе применять упрощенную систему налогообложения с даты постановки их на учет в инспекции ФНС, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе. Организации и индивидуальные предприниматели, которые до окончания текущего календарного года перестали быть плательщиками единого налога на вмененный доход, вправе на основании заявления перейти на упрощенную систему налогообложения с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате единого налога на вмененный доход.

В случае применения упрощенной системы налогообложения организациями предусматривается их освобождение от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций. Вместо этих налогов уплачивается единый налог, исчисляемый по результатам хозяйственной деятельности организаций за год. НДС подлежит уплате лишь при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Также сохраняется обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации и иных налогов в соответствии с общим режимом налогообложения.

В случае применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями к сказанному выше следует добавить, что индивидуальные предприниматели также освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности).

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие один из видов предпринимательской деятельности, перечисленных в п. 2 ст. 34625.1 НК РФ, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доход от реализации не превысил 112,5 млн руб.

Не вправе применять упрощенную систему налогообложения организации, имеющие филиалы; банки; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды; лица, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых; лица, занимающиеся игорным бизнесом; нотариусы; адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты; лица, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции; лица, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единий сельскохозяйственный налог) в соответствии с главой 261 НК РФ; организации, в которых доля участия других организаций (за исключением общественных организаций инвалидов) составляет более 25%; организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых превышает 100 человек; организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн руб.; бюджетные учреждения; иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации.

Если в течение года доход превысит 150 млн руб. или организация потеряет право на применение упрощенной системы налогообложения по основаниям, изложенным в предыдущем абзаце, такая организация или индивидуальный предприниматель переходят на общий режим на-

логообложения с начала того квартала, в котором было допущено это превышение или несоответствие. Величина предельного размера доходов, ограничивающая право организации на применение упрощенной системы налогообложения, подлежит корректировке на коэффициент-дефлятор за предыдущие годы.

Лицо, применяющее упрощенную систему налогообложения, вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом инспекцию ФНС не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на общий режим налогообложения. Обратный переход допускается не ранее чем через один год.

В качестве объекта налогообложения необходимо выбрать или (1) доходы, или (2) доходы, уменьшенные на величину расходов. Порядок определения доходов и расходов определяется ст. 34615, 34616 НК РФ. Перечень расходов носит закрытый характер и не может дополняться по усмотрению плательщика единого налога.

Выбор объекта налогообложения осуществляется самой организацией, за исключением участников простого товарищества. Объект налогообложения может изменяться ежегодно. Объект налогообложения может быть изменен с начала года, если организация уведомит об этом налоговый орган до 31 декабря года, предшествующего году, в котором планируется изменить объект налогообложения. В течение года менять объект налогообложения нельзя.

При исчислении единого налога применяется кассовый метод, т. е. датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) этой организации иным способом. При использовании покупателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги), имущественные права векселя датой получения доходов признается дата оплаты векселя (день поступления денежных средств от векселедателя либо иного обязанного по указанному векселю лица) или день передачи организацией указанного векселя по индоссаменту третьему лицу.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты. В целях исчисления единого налога оплатой товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав признается прекращение обязательства организации-налогоплательщика — приобретателя товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг) и (или) передачей имущественных прав. При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей:

- 1) материальные расходы, а также расходы на оплату труда — в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения. Аналогичный порядок

применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство;

2) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, — по мере реализации указанных товаров. Организация вправе использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты;

3) расходы на уплату налогов и сборов — в размере, фактически уплаченном организацией. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда налогоплательщик погашает указанную задолженность;

4) расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание) нематериальных активов отражаются в последний день отчетного (налогового) периода. При этом указанные расходы учитываются только по оплаченным основным средствам и нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности;

5) при выдаче организацией продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя. При передаче организацией продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав векселя, выданного третьим лицом, расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) и (или) имущественных прав учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые товары (работы, услуги) и (или) имущественные права.

Если в качестве объекта налогообложения применяются доходы, уменьшенные на величину расходов, необходимо уплачивать хотя бы минимальный налог, который исчисляется в размере 1% доходов. Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

В случае если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка по единому налогу устанавливается в размере 6%, а если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

Организации по истечении года представляют налоговые декларации в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 31 марта следующего года, а индивидуальные предприниматели — не позднее 30 апреля. По итогам отчетного периода (I квартала, I полугодия, 9 месяцев) налогоплательщики уплачивают авансовые платежи не позднее 25 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Лица, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны вести книгу учета доходов и расходов в электронном виде или на бумаге. Если книга учета доходов и расходов ведется в электронном виде, то по окончании года ее необходимо распечатать и представить в налоговый орган для заверения.

Организациям, перешедшим на упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения единым налогом — доходы, разрешается уменьшить сумму единого налога, подлежащего уплате в бюджет, на сумму начисленных и уплаченных страховых взносов на страхование. Кроме того, размер единого налога уменьшается на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

Порядок отражения в учете начисления и перечисления единого налога отражен в табл. 6.11.

Таблица 6.11

Учет единого налога

№ п/п	Содержание операции	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Начислен единый налог (или аванс по единому налогу)	Книга учета доходов и расходов	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-6 «Единый налог»	60 000
2	Перечислен единый налог (аванс по единому налогу)	Платежное поручение, выписка банка	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-6 «Единый налог»	Счет 51 «Расчетные счета»	60 000

6.8. Единый налог на вмененный доход

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности устанавливается гл. 263 НК РФ и может применяться в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- 1) оказание бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- 2) оказание ветеринарных услуг;

3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);

5) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли. Розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания. Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 квадратных метров по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

9) оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещение рекламы на транспортных средствах;

12) оказание услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м;

13) оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Единый налог не применяется в отношении видов предпринимательской деятельности в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности).

Данная система налогообложения вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов Москвы и Санкт-Петербурга.

При переходе на уплату ЕНВД организации и индивидуальные предприниматели перестают платить налог на имущество. Помимо этого организации не платят налог на прибыль, а индивидуальные предприниматели — налог на доходы физических лиц. Эта норма действует в отношении доходов и имущества, связанных с предпринимательской деятельностью, облагаемой ЕНВД.

Налог на добавленную стоимость подлежит уплате лишь при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, в остальных случаях НДС не платится. Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются в соответствии с общим режимом налогообложения.

Вместе с тем для организаций и индивидуальных предпринимателей, переведенных на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, сохранена обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». Они также не освобождаются от обязанностей по ведению расчетных операций в соответствии с законодательством Российской Федерации, кассовых операций в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации и обязанностей, установленных Федеральным законом «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Если организация или индивидуальные предприниматели осуществляют наряду с предпринимательской деятельностью, подлежащей обложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, то они обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении деятельности, подлежащей обложению единым налогом, и деятельности, в отношении которойплачиваются налоги в соответствии с иным режимом налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории субъекта Российской Федерации, в котором введен

единий налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом, являются плательщиками ЕНВД. Объектом налогообложения для применения единого налога является вмененный доход.

Налоговой базой для исчисления суммы единого налога признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Для исчисления суммы единого налога в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (табл. 6.12).

Таблица 6.12

**Определение базовой доходности в месяц
для целей исчисления единого налога на вмененный доход**

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки, кв. м	50
Оказание автотранспортных услуг	Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов	6000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющей торговые залы	Площадь торгового зала, кв. м	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9000

Продолжение табл. 6.12

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Развозная (разносная) торговля (за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами, изделиями из драгоценных камней, оружием и патронами к нему, меховыми изделиями и технически сложными товарами бытового назначения)	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты организаций общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1000
Оказание услуг общественного питания через объекты организаций общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	4500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, кроме наружной рекламы с автоматической сменой изображения, кв. м	3000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности, кв. м	4000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы, кв. м	5000
Распространение и (или) размещение рекламы на автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропсиках, речных судах	Количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-ропсиков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы	10000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения, кв. м	1000

Окончание табл. 6.12

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих залов обслуживания посетителей	Количество торговых мест, переданных во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектам	6000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организаций общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 кв. м	Площадь переданного во временное владение и (или) пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания, кв. м	1200
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организаций общественного питания, если площадь земельного участка не превышает 10 кв. м	Количество переданных во временное владение и (или) пользование земельных участков	5000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организаций общественного питания, если площадь земельного участка превышает 10 кв. м	Площадь переданного во временное владение и (или) пользование земельного участка, кв. м	1000

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1, К2.

К1 — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары, услуги

ги) в Российской Федерации в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном Правительством РФ.

K_2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период времени осуществления деятельности, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и (или) размещения рекламы, и иные особенности. Этот коэффициент устанавливается законом субъекта РФ.

В случае если в течение квартала произошло изменение величины физического показателя, организация или индивидуальный предприниматель при исчислении суммы единого налога учитывает указанное изменение с начала того месяца, в котором произошло изменение величины физического показателя.

Размер вмененного дохода за квартал, в течение которого осуществлена соответствующая государственная регистрация лица, рассчитывается исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем указанной государственной регистрации.

Налоговым периодом по единому налогу является квартал. Ставка единого налога устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода.

Уплата единого налога производится по итогам налогового периода не позднее 25-го числа следующего месяца.

Сумма единого налога уменьшается не более чем на 50% на сумму уплаченных (в пределах исчисленных) страховых взносов на обязательное социальное страхование. Кроме того, размер единого налога уменьшается на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности.

Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Для учета расчетов по ЕНВД открывается субсчет 68-7 «Единый налог на вмененный доход» к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (табл. 6.13).

Таблица 6.13

**Записи на счетах бухгалтерского учета
по единому налогу на вмененный доход**

№ п/п	Содержание операции	Документ- основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Начислены страховые взносы за I квартал	Расчетно-пла- тежная ведомость (ф. № Т-49), индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленных страховых взносов на обязательное страхование (нало- гового вычета)	Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредито- рами», субсчет 76-5 «Расчеты по страхо- вым взно- сам»	Счет 69 «Рас- четы по со- циальному страхованию и обеспече- нию»	31000
5	Начислен единий налог на вменен- ный доход за I квартал	Декларация по еди- ному налогу за I квартал	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 68 «Рас- четы по на- логам и сбо- рам», субсчет 68-6 «Единый налог»	60 000
6	Отнесена на умень- шение еди- ного налога на вменен- ный до- ход сумма страховых взносов на обяза- тельное страхование	Справка-расчет бухгалтерии, декла- рация по единому налогу за I квартал	Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 68-6 «Единый налог»	Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредитора- ми», субсчет 76-5 «Рас- четы по стра- ховым взно- сам»	30 000

6.9. Страховые взносы в Российской Федерации

Отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования регулируются главой 34 Налогового кодекса РФ.

Страховые взносы начисляются и перечисляются в территориальную инспекцию Федеральной налоговой службы, при этом для организации ведения бухгалтерского учета целесообразно открыть отдельные субсчета для каждого вида взноса (рис. 6.15).

Страховые взносы					
СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	69-1	СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ на обязательное пенсионное страхование	69-2	СТРАХОВЫЕ ВЗНОСЫ ¹ на обязательное медицинское страхование	69-3

Рис. 6.15. Распределение страховых взносов по их видам

Страховые взносы начисляются на выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг индивидуально по каждому работнику (физическому лицу).

Таблица 6.14

**Тарифы страховых взносов по ОПС, ОСС, ОМС
для плательщиков, производящих выплаты физическим лицам
(для периодов с 2017 года)¹**

База для исчисления страховых взносов	Обязательное пенсионное страхование (ОПС)	Обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (ОСС)	Обязательное медицинское страхование (ОМС)
	в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц	в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу граждан РФ	в отношении выплат и иных вознаграждений в пользу: – иностранных граждан; – лиц без гражданства, временно пребывающих в РФ

¹ Для исчисления страховых взносов на ОМС предельная величина базы не устанавливается, соответственно страховой тариф взимается с полной суммы выплат, подлежащих обложению страховыми взносами.

Окончание табл. 6.14

С суммы выплат в пределах установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов: на ОПС – 876 000 руб.; на ОСС – 755 000 руб.	22,0% (max 192720 руб.)	2,9% (max 21895 руб.)	1,8% (max 13590 руб.)	5,1%
С суммы выплат свыше установленной предельной величины базы для исчисления страховых взносов на ОПС	10,0%	–	–	

База для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица устанавливается в сумме, не превышающей предельной базы нарастающим итогом с начала расчетного периода. Тариф страхового взноса – размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов (табл. 6.14).

С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 876 000 рублей на обязательное пенсионное страхование и 755 000 на обязательное социальное страхование нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов уплачиваются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование по фиксированной ставке 10 процентов. Предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в Российской Федерации. Размер указанной индексации определяется Правительством Российской Федерации.

Сумма выплат и иных вознаграждений, учитываемых при определении базы для начисления страховых взносов в части, касающейся договора авторского заказа, договора об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательского лицензионного договора, лицензионного договора о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства, определяется как сумма доходов, полученных по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования про-

изведения науки, литературы, искусства, уменьшенная на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением таких доходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в нормируемых размерах (табл. 6.15).

Таблица 6.15

Нормативы затрат, уменьшающих базу для начисления страховых взносов

Наименование	Нормативы затрат (в процентах суммы начисленного дохода)
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства, станковой живописи, театрально- и кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений: музыкально-сценических произведений (опер, балетов, музыкальных комедий), симфонических, хоровых, камерных произведений, произведений для духового оркестра, оригинальной музыки для кино-, теле- и видеофильмов и театральных постановок	40
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов (процент суммы дохода, полученного за первые два года использования)	30

При определении базы для начисления страховых взносов расходы, подтвержденные документально, не могут учитываться одновременно с расходами в пределах установленного норматива.

Не подлежат обложению страховыми взносами для плательщиков страховых взносов государственные пособия и компенсационные выплаты, с увольнением работников, за исключением компенсации за не-

использованный отпуск; суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 рублей на одного работника за расчетный период и т. п.

Сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством подлежит уменьшению на сумму произведенных расходов на выплату обязательного страхового обеспечения по указанному виду обязательного социального страхования в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Ежемесячный обязательный платеж подлежит уплате в срок не позднее 15-го числа календарного месяца, следующего за календарным месяцем, за который начисляется ежемесячный обязательный платеж. Если указанный срок уплаты ежемесячного обязательного платежа приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Плательщики страховых взносов ежеквартально представляют в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту своего учета следующую отчетность:

1) в ИФНС – Расчет по страховым взносам в ИФНС – ежеквартально до конца отчетного месяца. Срок сдачи один и для электронной, и для бумажной формы;

2) в ПФР – персонифицированную отчетность – СЗВ-М и СЗВ-СТАЖ (ежемесячно до 15 числа следующего месяца).

Ниже приведены бухгалтерские проводки по учету начисления страховых взносов (см. табл. 6.16).

Таблица 6.16

Записи на счетах бухгалтерского учета по страховым взносам на обязательное социальное страхование

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством по каждому работнику организации	Расчетно – платежная ведомость (форма № Т-49), индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленных страховых взносов (налогового вычета)	Счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»

Продолжение табл. 6.16

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Организацией выплачены пособия по уходу за ребенком и другие пособия из Фонда социального страхования наличными денежными средствами	Расходный кассовый ордер (форма № КО-2)	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»	Счет 50 «Касса» субсчет 50-1 «Касса организации»
Отражены перечисления взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	Выписка банка, платежное поручение	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»	Счет 51 «Расчетные счета»
Организацией получены суммы обязательных отчислений на социальные нужды, если выплаченные пособия превышают суммы начисленных взносов	Выписка банка, платежное поручение	Счет 51 «Расчетные счета»	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»
Начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование каждому работнику организации	Расчетно – платежная ведомость (форма № Т-49), индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленных страховых взносов (налогового вычета)	Счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Субсчет 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»

Окончание табл. 6.16

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Отражены перечисления взносов на обязательное пенсионное страхование	Выписка банка, платежное поручение	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Субсчет 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»	Счет 51 «Расчетные счета»
Начислены страховые взносы на обязательное медицинское страхование по каждому работнику организации	Расчетно – платежная ведомость (форма № Т-49), индивидуальные карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленных страховых взносов (налогового вычета)	Счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Субсчет 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»
Отражены перечисления страховых взносов на обязательное медицинское страхование	Выписка банка, платежное поручение	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Субсчет 69-3-1 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию»	Счет 51 «Расчетные счета»

6.10. Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Правовые, экономические и организационные основы обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний установлены Федеральным законом «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Этот закон также определяет порядок возмещения вреда, причиненного жизни и здоро-

вью работника при исполнении им обязанностей по трудовому договору (контракту) и в иных случаях.

Страховые взносы уплачиваются страхователем (юридическим лицом любой организационно-правовой формы либо физическим лицом, нанимающим работников, подлежащих обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемой Фондом социального страхования. Страховые тарифы, дифференцированные по группам отраслей (подотраслей) экономики в зависимости от класса профессионального риска, устанавливаются федеральным законом.

Классификация видов экономической деятельности по классам профессионального риска утверждена Министерством труда и социальной защиты РФ (приказ № 625н от 25.12.2012).

В зависимости от отрасли экономики и на основании постановления Правительства РФ от 1 декабря 2005 г. № 713 «Об утверждении правил отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска» ФСС выдает организациям уведомления об отнесении к классу профессионального риска и установлении страхового тарифа.

Размер скидки или надбавки к тарифу устанавливается организацией с учетом состояния охраны труда, расходов на обеспечение по страхованию и не может превышать 40% страхового тарифа, установленного для соответствующей отрасли (подотрасли) экономики.

Страховые взносы, за исключением надбавок к страховым тарифам и штрафов, уплачиваются вне зависимости от других взносов на социальное страхование и включаются в себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) либо включаются в смету расходов на содержание страхователя.

Суммы страховых взносов перечисляются организацией или физическим лицом, заключившим трудовой договор с работником, ежемесячно в срок, установленный для получения (перечисления) в банках (иных кредитных организациях) средств на выплату заработной платы за истекший месяц, а страхователем, обязанным уплачивать страховые взносы на основании гражданско-правовых договоров, — в срок, установленный ФСС. В случае уплаты взносов в более поздние по сравнению с установленными сроки уплачиваются пени.

Страхователи ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, представляют в установленном порядке в Фонд социального страхования по месту их регистрации отчетность по форме, установленной ФСС РФ.

Для учета расчетов по страховым взносам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний открывается субсчет 69-4 «Страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональ-

ных заболеваний» к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (табл. 6.17).

Таблица 6.17

**Записи на счетах бухгалтерского учета по страховым взносам
на обязательное страхование от несчастных случаев
на производстве и профессиональных заболеваний**

№ п/п	Содержание операции	Документ- основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Начислены страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний за январь	Расчетно-платежная ведомость (ф. № Т-49), расчет страховых взносов	Счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 69-4 «Страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»	350
2.	Отражены перечисления в Фонд социального страхования страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний за январь	Выписка банка, платежное поручение	Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 69-4 «Страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»	Счет 51 «Расчетные счета»	350

Контрольные вопросы

1. В чем особенность определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, при проведении операций на основании договора мены?
2. Что является подтверждением данных налогового учета?
3. Что является объектом налогообложения в целях исчисления налога на доходы физических лиц?

4. Что является основанием для предоставления стандартного налогового вычета по налогу на доходы физических лиц?
5. При выполнении каких условий НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) может быть принят к вычету?
6. Приведите формулу расчета среднегодовой стоимости имущества в целях исчисления налогооблагаемой базы по налогу на имущество предприятий.
7. Каким обязательным условиям должна удовлетворять организация для перехода на упрощенную систему налогообложения?
8. Чем подтверждается переход на уплату единого налога на вмененный доход?
9. Что является объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль, налогу на имущество, транспортному налогу, взносам на обязательное пенсионное страхование?
10. Каким образом отражаются операции по начислению кредиторской задолженности перед бюджетом при начислении налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на имущество, транспортного налога, единого налога, единого налога на вмененный доход, взносов на обязательное пенсионное страхование?

Тесты

1. Какая из записей верно отражает начисление по налогу на прибыль?			
Ответы	1	Д-т 51 К-т 68	
	2	Д-т 90 К-т 68	
	3	Д-т 99 К-т 68	
	4	Д-т 91 К-т 68	
2. К местным налогам относятся			
Ответы:	1	Налог на имущество организаций	
	2	Транспортный налог	
	3	Налог на имущество физических лиц	
	4	Водный налог	
3. Объектом обложения по налогу на добавленную стоимость являются			
Ответы:	1	Операции по реализации земельных участков	
	2	Передача имущественных прав организации ее право-преемнику	
	3	Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации	
	4	Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации	

4. Доходы, исчисленные по заемным (кредитным) средствам, в целях исчисления налога на доходы физических лиц облагаются по ставке

Ответы	1	9%
	2	13%
	3	35%
	4	30%

5. В отношении каких перечисленных видов деятельности не может применяться система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход?

Ответы	1	Оказание ветеринарных услуг
	2	Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов
	3	Оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организаций общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей
	4	Оптовая торговля через склады

6. Какой из перечисленных показателей не является физическим показателем для определения налоговой базы при переходе на уплату ЕНВД?

Ответы	1	Объем продаж
	2	Площадь
	3	Численность
	4	Торговое место

7. Взыскивается ли с физического лица налог на доходы физических лиц, если оно уплачивает единый налог на вмененный доход?

Ответы	1	Да, с тех доходов, которые облагаются ЕНВД
	2	Да, с тех доходов, которые не облагаются ЕНВД
	3	Да
	4	Нет

8. Включаются ли страховые взносы на обязательное страхование в состав прямых расходов организации по налогу на прибыль?

Ответы	1	Да
	2	Нет
	3	Включаются в состав прочих расходов
	4	Включаются в состав внедефинансовых расходов

9. Что является обеспечительной мерой в целях уплаты налога (сбора)?

Ответы	1	Штраф
	2	Пени и административный штраф на руководителя
	3	Пени
	4	Пени и штраф

10. По окончании налогового периода организации следует	
Ответы	1 Подать налоговую декларацию
	2 Уплатить налог (сбор)
	3 Определить налоговую базу и исчислить сумму налога (сбора), подлежащую уплате
	4 Погасить все задолженности по налогам и сборам, а также штрафы и пени

Ответы на тесты

Название и номер главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 6. Учет расчетов по налогам, сборам и иным обязательным платежам	1	3
	2	3
	3	4
	4	3
	5	4
	6	1
	7	2
	8	1
	9	3
	10	3

Глава 7

УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ

7.1. Понятие и виды займов и кредитов

Бухгалтерский учет кредитов и займов регламентируется ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» [39], которое устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим), организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Заем — договор, в силу которого одна сторона (заемодавец) передает другой стороне (заемщику) в собственность или оперативное управление деньги или вещи на условиях возврата с уплатой процентов или без уплаты таковых. Сторонами договора могут быть юридические и физические лица (кроме банков). Договор считается оформленным (заключенным) с момента передачи денег (или вещей) заемодавцем заемщику.

Договор займа заключается между сторонами в письменном виде независимо от суммы договора. Однако несоблюдение письменной формы договора займа не может служить основанием его недействительности; при возникновении споров стороны ссылаются в таком случае на представленную расписку заемщика или иной документ, удостоверяющий факт существования договора или его условий.

Кредит (ссуда, долг) — это система экономических отношений между различными юридическими и физическими лицами, возникающими при передаче в долг денег во временное пользование на условиях возвратности, платности и срочности. Кредитно-расчетные отношения организации с банками строятся на добровольной основе и обоюдной заинтересованности партнеров. Организация имеет возможность получать кредиты, если она является юридическим лицом, имеет самосто-

ятельный баланс и собственные оборотные средства. Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и регулируется кредитным договором.

В зависимости от срока предоставления кредиты и займы могут быть:

- краткосрочные — со сроком предоставления не более года;
- долгосрочные — со сроком предоставления свыше года.

В зависимости от формы предоставления кредиты и займы могут быть денежными или натуральными.

В табл. 7.1 представлены принципиальные различия между денежными займами, вещными займами, денежными и товарными кредитами.

Таблица 7.1

Основные сходства и различия займов и кредитов

Тип договора	Договор денежного займа	Вещный заем	Кредитный договор	Товарный кредит
Определение	По договору займа одна сторона (заемодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заемодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества	По кредитному договору банк или иная кредитная организация обязуется предоставить денежные средства заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее	Договор, предусматривающий обязанность одной стороны представить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками, называется договором товарного кредита	
Нормативный акт, регулирующий правовые отношения по договору	Глава 42 «Заем и кредит» ГК РФ § 1. Заем	Глава 42 «Заем и кредит» ГК РФ § 2. Кредит	Глава 42 «Заем и кредит» ГК РФ § 3. Товарный и коммерческий кредит	
Статус кредитора	Любое юридическое или физическое лицо	Банк или иная кредитная организация, имеющая лицензию ЦБ РФ	Любое юридическое или физическое лицо	

Окончание табл. 7.1

Тип договора	Договор денежного займа	Вещный заем	Кредитный договор	Товарный кредит
Форма договора	Письменная форма при условии, если заимодавцем является юридическое лицо		Обязательная письменная форма	
Вступление договора в силу	Вступает в силу с момента передачи денег	Вступает в силу с момента передачи вещей	Вступает в силу с момента достижения сторонами соглашения о передаче денег	Вступает в силу с момента достижения сторонами соглашения о передаче вещей
Правоотношение (кол-во договоров)	Единое			
Предмет договора	Предоставление взаймы денежных средств; эмиссия облигаций; выдача векселей	Вещи: количество и ассортимент определяются договором вещного займа	Предоставление взаймы денежных средств	Товары: количество и ассортимент определяются правилами о договоре купли-продажи товаров, если иное не предусмотрено договором товарного кредита
Вознаграждение	Возмездный договор, если иное не предусмотрено законом или договором		Возмездный договор	

Различия между кредитами и займами.

1. Кредитный договор вступает в силу с момента его подписания, заемщик имеет право обязать кредитора выдать ему кредит, за исключением случаев:

- когда после подписания договора обнаружились факты, свидетельствующие о том, что предоставленная заемщику сумма не будет возвращена в срок (например, заемщик признан неплатежеспособным или находится на грани банкротства);

- если заемщик нарушает условия договора целевого использования заемных средств; заемщик имеет право отказаться от получения кредита полностью или частично, если он своевременно, до установленного

договором срока его предоставления, доведет до сведения кредитора это свое намерение.

2. Предметом кредитного договора могут быть только деньги, по договору займа — деньги и вещи.

3. Кредитный договор должен быть составлен только в письменной форме, договор займа с физическими лицами в сумме до 10 минимальных размеров оплаты труда может заключаться не только в письменной, но и устной форме.

4. В роли кредитора по кредитному договору может выступать только банк или иная кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию ЦБ РФ на совершение такого рода операций; сторонами договора займа могут быть любые юридические и физические лица.

5. Основными факторами при определении процентной ставки по кредитам являются ставка рефинансирования ЦБ РФ, по которой предоставляются кредиты коммерческим банкам и прочим кредитным учреждениям, и размер банковской надбавки (маржи) в зависимости от спроса на денежные ресурсы. По договору имущественного и денежного займа проценты могут не начисляться, если это предусмотрено в договоре. Процентная ставка при условии начисления процентов по займам устанавливается по договоренности сторон, как правило, с учетом местонахождения заемщика и ставки рефинансирования ЦБ РФ. Проценты за пользование заемными средствами могут выплачиваться в денежной и натуральной форме.

7.2. Система счетов и порядок учета займов и кредитов

При получении кредита, займа организацией-заемщиком сумма долга отражается в учете в составе кредиторской задолженности в момент фактического получения денежных средств в зависимости от срока, на который они получены, а именно:

краткосрочные — на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

долгосрочные — на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Задолженность может быть срочной и (или) просроченной. Срочной считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения по которым не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке. К просроченной относится задолженность с истекшим сроком погашения.

Аналитический учет задолженности по кредитам и займам должен вестись по видам кредитов и займов и в зависимости от целей, на которые они получены.

Долгосрочные кредиты и займы могут учитываться одним из двух способов:

— на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» до истечения срока их погашения.

— на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» до тех пор, пока до срока их погашения останется 365 дней. После этого срока сумма кредита, займа переводится на счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» в состав краткосрочной задолженности.

Поступление и возврат кредита, займа отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками.

Д-т 51 «Расчетные счета», 50 «Касса», 52 «Валютные счета»

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — при получении кредита, займа в денежной форме;

Д-т 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы»

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — при получении заемных средств в натуральной форме;

Д-т 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — при переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную на 365 дней до окончания срока возврата кредита или займа в соответствии с учетной политикой;

Д-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

К-т 51 «Расчетные счета», 50 «Касса», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» — при возврате кредита (займа) в денежной форме уменьшается кредиторская задолженность;

Д-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

К-т 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др. — при возврате кредита (займа) в натуральной форме уменьшается кредиторская задолженность;

Д-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

К-т 91-1 «Прочие доходы» или Д-т 91-2 «Прочие расходы»

Д-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» при возникновении курсовых разниц в зависимости от их вида.

Проценты по кредиту и займу учитываются в составе кредиторской задолженности и независимо от факта оплаты должны начисляться в том отчетном периоде, к которому они относятся. Для этого на счетах 66 и 67 открывается субсчет «Проценты по кредитам и займам». На сум-

му начисленных процентов по полученным займам и кредитам производится запись по кредиту счетов 66, 67 в корреспонденции со счетами учета источников выплат.

Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование займов и кредитов, включаются в состав прочих расходов, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива:

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

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), могут включаться в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

В учете они отражаются в следующем порядке:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

Д-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

К-т 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — при уплате процентов.

После ввода объектов в эксплуатацию начисленные проценты за пользование займами и кредитами списываются на счет расходов:

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

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

7.3. Учет расчетов по внутреннему заимствованию

Распространенным механизмом распределения денежных потоков внутри группы организаций является временное финансирование какого-либо проекта одного из ее участников с помощью займов или кредитов со стороны другого.

Внутреннее заимствование обладает целым рядом преимуществ:

- оперативное обеспечение потребностей в финансировании того или иного структурного подразделения системы;
- отсутствие необходимости в предоставлении обеспечений займа (в отличие от банковских кредитов или займов у сторонних организаций);
- условия заимствования устанавливаются внутри корпоративной системы и могут быть льготными и по ставкам, и по срокам возврата;
- не приводит в целом по корпоративной системе к увеличению налоговых обязательств.

Недостатки внутреннего заимствования заключаются в том, что финансирование носит временный характер и денежные средства подлежат возврату. Несоблюдение рыночных условий заимствования (размер процентной ставки по займу ниже ставки рефинансирования, беспроцентный заем) вызывает повышенное внимание со стороны налоговых органов.

При оформлении процентного займа внутри корпоративной системы заемщик получает денежные средства и в установленные договором сроки возвращает их с уплатой процентов. Проценты в налоговом учете признаются внереализационными расходами (в бухгалтерском учете — прочими расходами) и уменьшают налоговую базу для исчисления налога на прибыль. Заемодавец полученные проценты в налоговом учете отражает как внереализационные доходы (прочие доходы — в бухгалтерском учете), которые подлежат обложению налогом на прибыль (рис. 7.1). При одинаковых ставках налога на прибыль у группы организаций в целом величина налоговых обязательств не изменяется.



Рис. 7.1. Движение денежных средств по внутреннему заимствованию

В случае если заемные средства используются на приобретение инвестиционных активов, проценты включаются в стоимость имущества

(п. 7 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»). С точки зрения налоговых последствий это не очень выгодно группе компаний, так как уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль происходит не единовременно, а частями через амортизацию основного средства.

Более выгодные налоговые последствия возникают, если заимодавец использует упрощенную систему налогообложения, а заемщик — обычную. Тогда к уплате в бюджет рассчитывается налог по ставке 15% (или 6% в зависимости от выбора налоговой базы), а к уменьшению налоговой базы — 20%. Величина, соответствующая произведению разницы в налоговых ставках и процентов по займу, представляет собой налоговую экономию по данной операции.

Аналогичная налоговая экономия возникает в любом случае, если организация-заемщик применяет стандартную систему налогообложения, а организация-заимодавец — систему налогообложения с пониженной ставкой налога (рис. 7.2).

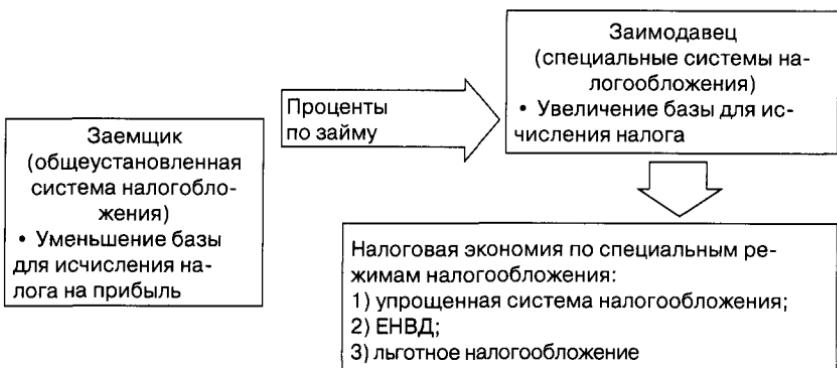


Рис. 7.2. Порядок возникновения налоговой экономии по внутреннему заимствованию

Обратная ситуация возникает, если заемщиком выступает организация, применяющая специальные режимы налогообложения, а заимодавцем — со стандартной системой налогообложения. В этой ситуации группа компаний в целом будет нести налоговые потери.

Размер процентной ставки по договору займа определяется соглашением сторон. Но при установлении процентной ставки ниже ставки рефинансирования могут возникнуть претензии со стороны налоговых органов. Согласно НК РФ сделки между взаимозависимыми лицами, а также сделки, цены по которым более чем на 20% отклоняются от рыночных, подлежат специальному контролю и, как следствие, возможному доначислению налогов исходя из рыночной цены. В качестве среднерыночной цены займа налоговые органы рассматривают ставку рефинансирования.

В бухгалтерском учете организации, выдавшей заем, могут возникнуть временные вычитаемые разницы, которые появляются, когда в бухгалтерском учете доходы отражают позже, чем в налоговом учете, а расходы — раньше.

Например, если в бухгалтерском учете соблюдается допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (т. е. применяется метод начисления), а в налоговом учете применяется кассовый метод, то временная вычитаемая разница появится при уплате процентов по займу в счет будущих периодов.

В бухгалтерском учете полученные проценты учитывают в соответствии с условиями договора займа. Для налогообложения прибыли это делают в конце каждого отчетного периода (п. 6 ст. 271 НК РФ). Например, по договору заемщик обязан заплатить проценты при возврате займа или раз в квартал. В этом случае в налоговом учете заимодавца доход может появиться раньше, чем в бухгалтерском учете, в результате возникнет отложенный налоговый актив.

Пример. Организация А 31.10.20XX предоставила заем организации В размере 600 000 руб. сроком на 3 месяца с выплатой процентов в размере 45 080 руб. Согласно договору займа проценты организация В должна выплатить одновременно с возвратом займа. Организация А платит ежемесячно авансы по налогу на прибыль.

В бухгалтерском учете организации А делаются следующие записи (табл. 7.2).

Таблица 7.2

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
30.11	Выдан заем организации В	Договор займа, выписка банка	58-3, субсчет «Предоставленные займы»	51 «Расчетные счета»	600 000
30.11	Начислены проценты в налоговом учете	Справка-расчет бухгалтерии			14 700 (45 080 руб. / 92 дня × 30)
30.11	Отражена временная вычитаемая разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Временные вычитаемые разницы»	91-1, субсчет «Прочие доходы»	14 700
30.11	Начислен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	09 «Отложенные налоговые активы»	68 субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	2940 (14 700 руб. × 20%)
31.12	Начислены проценты в налоговом учете	Справка-расчет бухгалтерии			15 190 (45 080 руб. / 92 дня × 31)

Окончание табл. 7.2

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
31.12	Отражена временная вычитаемая разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Временные вычитаемые разницы»	91-1 субсчет «Прочие доходы»	15 190
31.12	Начислен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	09 «Отложенные налоговые активы»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	3038 (15 190 руб. × × 20%)
31.01	Начислены проценты в соответствии с договором	Справка-расчет бухгалтерии	58-3, субсчет «Предоставленные займы»	91-1 «Прочие доходы»	45 080
31.01	Погашен заем с процентами	Справка-расчет бухгалтерии	51 «Расчетные счета»	58-3, субсчет «Предоставленные займы»	645 080 (600 000 руб. + + 45 080 руб.)
31.01	Погашена временная вычитаемая разница	Справка-расчет бухгалтерии	91-1, субсчет «Прочие доходы»	91-1, субсчет «Временные вычитаемые разницы»	29 890 (14 700 руб. + + 15 190 руб.)
31.01	Погашен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	09 «Отложенные налоговые активы»	5978 (2940 руб. + + 3038 руб.)

Согласно ГК РФ заем может быть беспроцентным. Предоставленные займы организации-заимодавцы учитывают в соответствии с ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений». Согласно этому Положению для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо единовременное 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.).

Предоставление займа на беспроцентной основе противоречит условию получения экономической выгоды. Следовательно, такой заем не может быть признан в качестве финансового вложения и его надлежит учитывать в качестве прочей дебиторской задолженности, т. е. на счете 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

В бухгалтерском учете заимодавца делаются следующие проводки (табл. 7.3).

Таблица 7.3

Учет предоставленных беспроцентных займов

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Предоставлен беспроцентный заем	Договор займа	76, субсчет «Предоставленные долгосрочные займы»	51 «Расчетные счета»

Следует отметить также, что ст. 269 НК РФ устанавливает ограничения по признанию расходов по уплате процентов для определения налоговой базы. Максимальная величина процентов, учитываемая при исчислении налога на прибыль, принимается равной ставке рефинансирования, увеличенной на коэффициент 1,1 — по кредитам в рублях и на 15% — по кредитам в иностранной валюте.

Условно такую ставку можно обозначить как нормативную. Таким образом, внутреннее заимствование (кредитование) по ставке размером выше указанных величин влечет налоговые потери корпоративной системы в целом.

Организация, получившая заем на условиях, когда процентная ставка превышает нормативную, в бухгалтерском учете отражает проценты в полной сумме, а в налоговом учете проценты будут рассчитаны по ставке рефинансирования, увеличенной в 1,1 раза. Возникшая разница будет являться постоянной положительной разницей, а ее произведение на ставку налога на прибыль — постоянным налоговым обязательством.

В бухгалтерском учете заемщика делаются следующие записи (табл. 7.4).

Таблица 7.4

Учет полученных платных займов

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
31.03	Привлечен краткосрочный заем (кредит) сроком на один год	Договор займа (кредитный договор)	51 «Расчетные счета»	66, субсчет 66-1 «Основной долг по полученным займам и кредитам»

Окончание табл. 7.4

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
30.04	Начислены проценты по займу (кредиту) за 01.04–30.04	Договор займа (кредитный договор)	91, субсчет «Прочие расходы»	66, субсчет 66-2 «Проценты к уплате по полученным займам и кредитам»
30.04	Перечислены проценты по займу (кредиту) за период с 1.04 по 30.04	Выписка банка, платежное поручение	66, субсчет 66-2 «Проценты к уплате по полученным займам и кредитам»	51 «Расчетные счета»
30.04	Отражена постоянная положительная разница	Справка-расчет бухгалтерии	99, субсчет «Постоянные разницы»	99 «Прибыли и убытки»
30.04	Начислено постоянное налоговое обязательство	Справка-расчет бухгалтерии	99, субсчет «Постоянные налоговые обязательства»	68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Таким образом, внутреннее заимствование (кредитование) является эффективным инструментом оперативного финансирования участников группы компаний за счет собственных источников, позволяющим быстро перераспределить консолидированные финансовые ресурсы для реализации тех или иных проектов, обеспечения оперативной деятельности подразделений или других целей. Во избежание налоговых рисков и финансовых потерь при осуществлении операций внутреннего заимствования необходимо оценивать наступление возможных правовых и налоговых последствий.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятиям «кредиты», «займы» и «заемные обязательства».
2. Что понимается под кредитным договором? Какие реквизиты он отражает?
3. Перечислите документы, которые необходимо представить банку для получения кредита.
4. Какие счета предназначены для учета краткосрочных и долгосрочных займов и кредитов? Раскройте кратко назначение этих счетов.
5. Перечислите бухгалтерские проводки при получении суммы кредитов банков и займов.

6. Как отражаются на счетах бухгалтерского учета расходы по оплате процентов за пользование кредитами банков, направленными на приобретение основных средств и нематериальных активов после сдачи их в эксплуатацию?

Тесты

1. Какая проводка составляется на начисленные суммы процентов по долгосрочным кредитам, полученным на приобретение основных средств производственного назначения?

Ответы	1	Д-т 91 К-т 66
	2	Д-т 84 К-т 08
	3	Д-т 84 К-т 07
	4	Д-т 91 К-т 67

2. Какими путями привлекаются заемные средства? Дайте наиболее полный ответ.

Ответы	1	Путем получения краткосрочных и долгосрочных займов от заимодавцев (кроме банков) внутри страны и за рубежом
	2	Путем продажи (выпуска) краткосрочных и долгосрочных облигаций
	3	Путем финансовых векселей
	4	Привлечением кредитов и займов от юридических и физических лиц, за счет выпуска облигаций

3. Что положено в основу формирования процентной ставки по кредитам?

Ответы	1	Договоренность сторон
	2	Ставка рефинансирования ЦБ РФ
	3	Ставка рефинансирования ЦБ РФ и размер банковской надбавки (маржи)
	4	Размер надбавки коммерческим банком.

4. Как определяется размер процентной ставки по займам?

Ответы	1	По договоренности сторон и ставкой рефинансирования
	2	По договоренности сторон
	3	По ставке рефинансирования
	4	По договоренности сторон и размером надбавки коммерческим банком

5. Какая бухгалтерская проводка составляется при зачислении суммы краткосрочных займов и кредитов на расчетные и текущие валютные счета?

Ответы	1	Д-т 51, 52 К-т 67
	2	Д-т 51, 52 К-т 76
	3	Д-т 51, 52 К-т 66
	4	Д-т 50, 51 К-т 60

6. Какой записью на счетах отражаются расходы за пользование кредитами банков и займами, привлеченными на приобретение основных средств после их ввода в эксплуатацию?

Ответы	1	Д-т 26 К-т 66, 67
	2	Д-т 20 К-т 66, 67
	3	Д-т 91 К-т 66, 67
	4	Д-т 25 К-т 66, 67

7. Какая бухгалтерская проводка составляется на сумму начисленных процентов за пользование кредитами и займами, полученными на приобретение объектов основных средств?

Ответы	1	Д-т 08 К-т 66, 67
	2	Д-т 01 К-т 66, 67
	3	Д-т 04 К-т 66, 67
	4	Д-т 26 К-т 66, 67

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 7. Учет расходов по займам и кредитам	1	4
	2	4
	3	3
	4	1
	5	3
	6	3
	7	1

Глава 8

УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

8.1. Долгосрочные инвестиции, их состав и характеристика

Инвестиции — это денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные и иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и некоммерческой деятельности в целях получения прибыли и достижения иного полезного эффекта.

По срокам вложения инвестиции подразделяются на:

- долгосрочные (на срок более года)
- и
- краткосрочные (до одного года).

Долгосрочные инвестиции связаны с:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения (в дальнейшем — строительство) действующих предприятий и объектов непроизводственной сферы (рис. 8.1). Указанные работы (кроме нового строительства) приводят к изменению сущности объектов, на которых они осуществляются, а затраты, производимые при этом, не являются издержками отчетного периода по их содержанию;

Капитальные вложения —
это инвестиции во внеоборотные активы,

в том числе:

затраты на новое строительство,
восстановление действующих предприятий и т. д.

Рис. 8.1. Структура капитальных вложений

- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием активов нематериального характера.

Целями учета долгосрочных инвестиций являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

Организация строительства объектов, контроль за его ходом и ведение бухгалтерского учета производимых при этом затрат осуществляются застройщиками.

Под застройщиками понимаются предприятия, специализирующиеся на выполнении указанных функций, в частности предприятия по капитальному строительству в городах, дирекции строящихся предприятий и т. п., а также действующие предприятия, осуществляющие капитальное строительство.

8.2. Принципы учета капитальных вложений.

Учет затрат на строительные и монтажные работы

Порядок учета расходов, обусловленных капитальным строительством, изложен в таких нормативных документах, как:

Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций [48]

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [26]

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий [51]

Постановления Госкомитета РФ по статистике, определяющие состав унифицированных форм первичных учетных документов [55]

Методические рекомендации по составу и учету затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), связанных с капитальными вложениями

Рис. 8.2. Система нормативного регулирования 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 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 предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

Бухгалтерский учет расходов на строительство ведется на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету счета 08 отражаются фактические расходы на строительство с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию.

Сформированная первоначальная (инвентарная) стоимость объектов, законченных капитальным строительством и принятых в соответствии с установленным порядком в эксплуатацию, списывается с кредита счета 08. До окончания работ по строительству объектов основных средств расходы по их возведению, учтенные на счете 08 (дебетовое сальдо), составляют незавершенные капитальные вложения.

Аналитический учет по счету 08 осуществляется по видам расходов и работ (строительные работы, работы по монтажу оборудования, приобретение оборудования, инструмента, инвентаря, прочие капитальные затраты), а также по объектам строительства.

По способам осуществления капитальные работы подразделяются на:

- выполняемые на договорных началах подрядным способом (специализированными строительно-монтажными организациями — подрядчиками)

либо

- собственными силами организации — хозяйственным способом.

При подрядном способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете «Капитальные вложения» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При выявлении завышения стоимости строительных и монтажных работ по оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций заказчик уменьшает на сумму завышения принятые от них затраты с соответствующим возмещением за счет полученных подрядчиками сумм, использованных источников финансирования или уменьшения задолженности по принятому к оплате счету от подрядной организации за выполненные работы.

В табл. 8.1 приводятся основные записи на счетах бухгалтерского учета у организации-заказчика при выполнении работ подрядным способом.

Таблица 8.1

Учет капитальных работ, выполняемых подрядным способом

1. Акцептованы счета поставщиков и подрядчиков за выполненные ими работы и оказанные услуги для капитального строительства	08-3 «Строительство объектов основных средств»	60
2. НДС по выполненным работам и оказанным услугам	19-1 «НДС при приобретении основных средств»	60
3. Приобретено за плату оборудование, требующее монтажа	07 «Оборудование к установке»	60
4. НДС по приобретенному оборудованию, требующему монтажа	19-1 «НДС при приобретении основных средств»	60
5. Сдано подрядчику оборудование, требующее монтажа	08-3 «Строительство объектов основных средств»	07
6. Переданы подрядчику материалы	10-7 «Материалы, переданные в переработку»	10
7. Произведена оплата работ, услуг и оборудования, требующего монтажа, приобретенных для целей строительства	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51, 52
8. Акцептованы счета подрядчиков за выполненные этапы строительных работ; списаны материалы, переданные заказчику	08-3 «Строительство объектов основных средств»	60, 10-7
9. НДС по работам, выполненным подрядным способом	19-1 «НДС при приобретении ОС»	60
10. Произведена оплата по актам выполненных этапов строительных работ	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51, 52
11. Введен в эксплуатацию законченный строительством объект	01 «Основные средства»	08-3
12. Приняты к вычету суммы НДС по введенным в эксплуатацию объектам, законченным капитальным строительством	68 «Расчеты по налогам и сборам»	

При хозяйственном способе производства капитальных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете «Капитальные вложения» и осуществляется в соответствии с порядком, установленным Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ. При этом на счете «Капитальные вложения» отражаются фактически произведенные застройщиком затраты.

8.3. Финансовые инвестиции как обособленный вид экономической деятельности организации.

Цели финансовых инвестиций

Свободные денежные средства организации достаточно часто инвестируют в ценные бумаги, вкладывают в уставные капиталы других предприятий, помещают на депозитные счета в банках, предоставляют взаймы и т. д. Все перечисленное относится к финансовым вложениям, или, иначе говоря, к финансовым инвестициям (рис. 8.3).

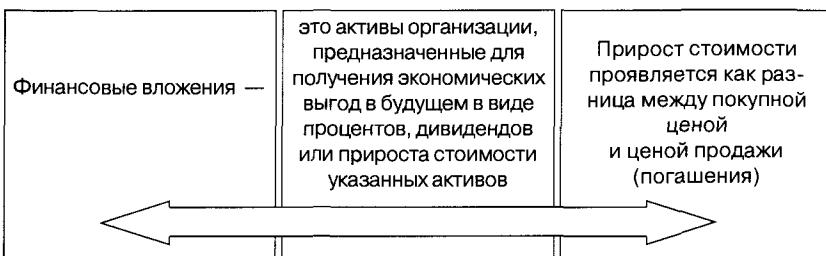


Рис. 8.3. Сущность и цель финансовых вложений

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо выполнить требования двух основных документов (рис. 8.4), а также единовременно выполнить следующие условия:

- 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 финансами 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.).

Основными нормативными документами, регламентирующими порядок бухгалтерского учета операций с финансовыми инвестициями, являются:

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 [43]

ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» [44]

Рис. 8.4. Система нормативного регулирования финансовых инвестиций

В ПБУ 19/02 представлен перечень активов, которые могут быть отнесены к финансовым вложениям организации, в зависимости от сроков размещения (рис. 8.5), а именно:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования;
- вклады организации-товарища по договору простого товарищества (совместной деятельности) и др.

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

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

Рис. 8.5. Классификация финансовых вложений

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия и т. п. однородная совокупность финансовых вложений.

Организация ведет синтетический учет (рис. 8.6) и аналитический учет финансовых вложений таким образом, чтобы обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения (эмитентам ценных бумаг, другим организациям, участником которых является организация, организациям-заемщикам и т. п.).

По принятым к бухгалтерскому учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т. д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

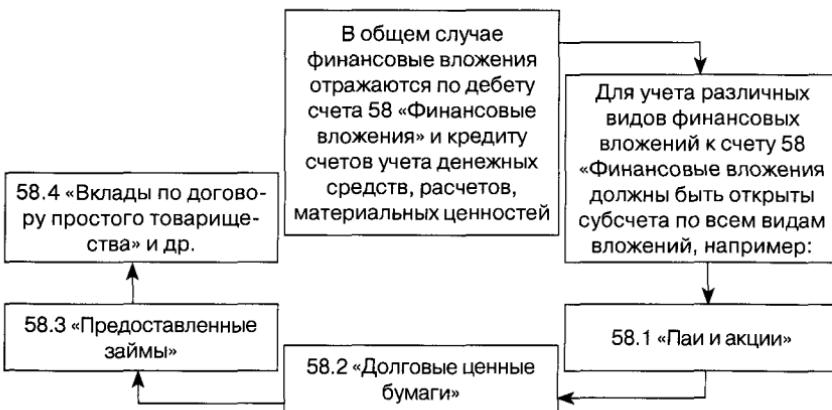


Рис. 8.6. Система счетов по учету финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (рис. 8.7).

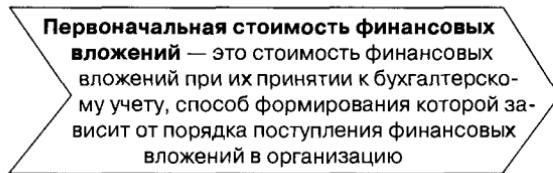


Рис. 8.7. Формирование первоначальной стоимости

Самым распространенным способом осуществления финансовых вложений является их приобретение за плату (рис. 8.8). 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 расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

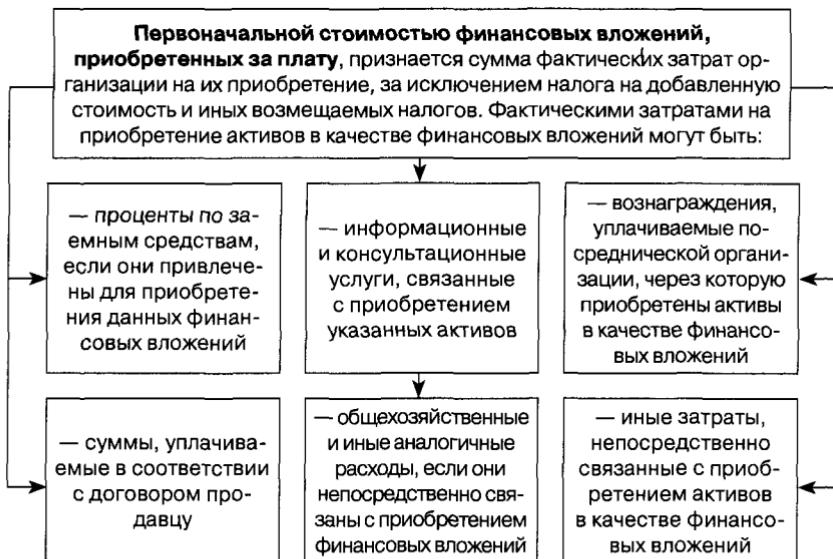


Рис. 8.8. Формирование стоимости финансовых вложений, приобретенных за плату

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, полученных организацией безвозмездно, таких как ценные бумаги, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Для целей настоящего Положения под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;
- сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, — для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

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.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

8.4. Учет финансовых инвестиций в акции и уставные капиталы других организаций

Финансовые вложения подразделяются на две группы: финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

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

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.

Приобретение за плату акций других организаций отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» (субсчет 58.1 «Паи и акции») в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств, а передача основных средств — в корреспонденции с кредитом счета основных средств (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Записи на счетах при приобретении акций за счет различных источников

Дебет счета	Кредит счета	Хозяйственная операция
58.1 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»	51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»	Приняты к учету оплаченные с расчетного, валютного счета акции в сумме фактических затрат на их приобретение
58.1 «Финансовые вложения», субсчет «Паи и акции»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	Отражена задолженность по вкладу в уставный капитал другой организации на величину остаточной стоимости передаваемого объекта ОС
01.2 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»	01.1 «Основные средства», субсчет «Основные средства в эксплуатации»	Списана первоначальная стоимость передаваемого объекта ОС
02 «Амортизация основных средств»	01.2 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»	Списана сумма амортизации, начисленная по объекту ОС к моменту передачи
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».	01.2 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»	Отражена передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал другой организации в размере его остаточной стоимости

8.5. Выбытие финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету (рис. 8.9).

Выбытие финансовых вложений происходит в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и др. Выбытие финансовых вложений признается в бухгалтерском учете на дату прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету

При выбытии финансовых вложений организация должна списать с баланса их стоимость. Оценка стоимости финансовых вложений при их выбытии зависит от вида выбывающих финансовых вложений. Финансовые вложения, по которым определяется текущая рыночная стоимость, оцениваются при списании исходя из последней оценки

Рис. 8.9. Выбытие финансовых вложений, оцениваемых по рыночной стоимости

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из трех способов (рис. 8.10).

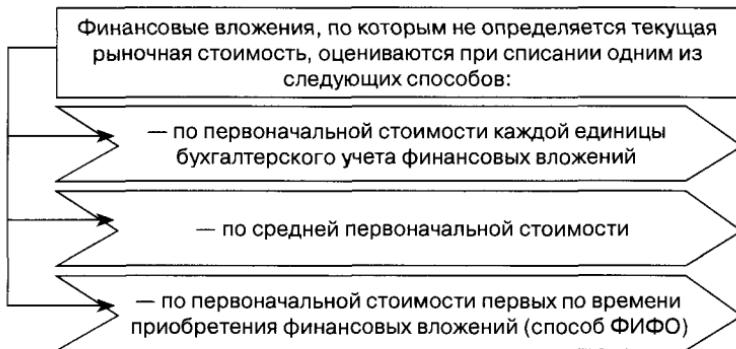


Рис. 8.10. Выбытие финансовых вложений, не оцениваемых по рыночной стоимости

Применение одного из этих способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организаций» ПБУ 9/99.

Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, признаются прочими расходами организации.

Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка и/или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т. п., признаются прочими расходами организации.

Контрольные вопросы

1. Каково определение долгосрочных инвестиций?
2. Какие объекты относятся к долгосрочным инвестициям?
3. Какими законодательно-нормативными документами регламентируется учет долгосрочных инвестиций?
4. На каком счете ведется учет долгосрочных инвестиций?
5. Каковы источники финансирования долгосрочных инвестиций?
6. В чем состоит сущность подрядного и хозяйственного способов осуществления капитального строительства?
7. Какие активы могут быть отнесены к финансовым вложениям?
8. Каковы условия принятия к учету финансовых вложений?

9. На каком счете отражается наличие и движение финансовых вложений?
10. Что включается в первоначальную стоимость финансовых вложений?
11. Как классифицируются финансовые вложения в целях последующей оценки?
12. Какими нормативными документами определяются операции с финансовыми вложениями и порядок их бухгалтерского учета?
13. Какой синтетический счет предназначен для учета финансовых вложений?
14. Как ведется аналитический учет финансовых вложений?
15. Назовите основные операции с финансовыми вложениями и приведите примеры их отражения в бухгалтерском учете.
16. Каков порядок отражения в учете выбытия объектов финансовых вложений?

Тесты

1. Под незавершенным строительством понимают затраты застройщика		
Ответы	1	По вводу в эксплуатацию объектов капитального строительства
	2	По строительству объектов с начала возведения до их ввода в эксплуатацию
	3	По введенному в эксплуатацию объекту капитального строительства
	4	По разработке инвестиционного проекта
2. В бухгалтерском учете расчеты за объекты строительства производятся по стоимости		
Ответы	1	Сметной
	2	Плановой
	3	Договорной
	4	Фактической
3. Поступление оборудования к установке, приобретенного за плату, отражается проводкой		
Ответы	1	Д-т 07 «Оборудование к установке» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»
	2	Д-т 07 «Оборудование к установке» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
	3	Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т 07 «Оборудование к установке»
	4	Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

4. На каком счете подрядчик учитывает переданное ему оборудование, требующее монтажа?

Ответы	1	07 «Оборудование к установке»
	2	08 «Вложения во внеоборотные активы»
	3	005 «Оборудование, принятое для монтажа».
	4	01 «Основные средства»

5. Какой проводкой отражаются принятые к оплате счета поставщиков и подрядчиков за выполненные работы и услуги по капитальному строительству?

Ответы	1	Д-т 07 «Оборудование к установке» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»
	2	Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
	3	Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»
	4	Д-т 07 «Оборудование к установке» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

6. Какой проводкой отражается ввод в эксплуатацию законченных строительством объектов?

Ответы	1	Д-т 01 «Основные средства» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»
	2	Д-т 01 «Основные средства» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
	3	Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т 01 «Основные средства»
	4	Д-т 01 «Основные средства» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

7. Что используется в качестве единицы бухгалтерского учета расходов на НИОКР?

Ответы	1	Строительный объект
	2	Инвентарный объект
	3	Договор на проведение НИОКР
	4	Выполненный этап по договору

8. Какой проводкой отражается в учете списание расходов на НИОКР, результаты которых не подлежат применению в производстве либо для управленических нужд организаций?

Ответы	1	Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 04 «Нематериальные активы»
	2	Д-т 01 «Основные средства» К-т 04 «Нематериальные активы»
	3	Д-т 04 «Нематериальные активы» К-т 91 «Прочие доходы и расходы»
	4	Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»

9. По какой стоимости отражается передача объекта ОС в счет вклада в уставный капитал другой организации?		
Ответы	1	По первоначальной стоимости
	2	По восстановительной стоимости
	3	По остаточной стоимости
	4	По согласованной стоимости
10. Какой проводкой отражается уменьшение суммы резерва под обесценение финансовых вложений в связи с увеличением их расчетной стоимости?		
Ответы	1	Д-т 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» К-т 91 «Прочие доходы и расходы»
	2	Д-т 91 «Прочие доходы и расходы» К-т 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
	3	Д-т 58 «Финансовые вложения» К-т 91 «Прочие доходы и расходы»
	4	Д-т 58 «Финансовые вложения» К-т 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
11. Какой счет используется для учета финансовых вложений ?		
Ответы	1	58
	2	06
	3	06 и 58
	4	76
12. Какими проводками осуществляется отражение в учете приобретения ценных бумаг?		
Ответы	1	Д-т 76 К-т 51; Д-т 58 К-т 76
	2	Д-т 76 К-т 51; Д-т 08 К-т 76; Д-т 58 К-т 08
	3	Д-т 50 К-т 76; Д-т 58 К-т 50
	4	Д-т 58 К-т 51
13. Какое определение облигации правильное?		
Ответы	1	Вид ценной бумаги, составленной с соблюдением предписанных форм и представляющей собой срочное денежное обязательство.
	2	Эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца на получение части прибыли в виде дивидендов, на участие в управлении и на часть имущества АО, остающегося после его ликвидации
	3	Эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее держателя на получение от эмитента в предусмотренный им срок ее номинальной стоимости и зафиксированного в ней процента от этой стоимости или иного имущественного эквивалента

	4	Эмиссионная ценная бумага — любая ценная бумага, в том числе бездокументарная, которая характеризуется одновременно следующими признаками: — закрепляет совокупность имущественных и неимущественных прав, подлежащих удостоверению, уступке и безусловному осуществлению с соблюдением установленных настоящим Федеральным законом формы и порядка; — размещается выпусками; — имеет равные объем и сроки осуществления прав внутри одного выпуска вне зависимости от времени приобретения ценной бумаги
--	---	--

14. Какими проводками отражается у продавца оприходование векселя покупателя в оплату продукции?

Ответы	1	Д-т 58 К-т 90.1
	2	Д-т 62 К-т 90.1
	3	Д-т 58 К-т 08
	4	Д-т 76 К-т 91

15. Какой проводкой отражается погашение банковского векселя?

Ответы	1	Д-т 91 К-т 58
	2	Д-т 51 К-т 58
	3	Д-т 76 К-т 58
	4	Д-т 50 К-т 58; Д-т 76 К-т 50

16. Какие расходы не признаются как составные элементы фактической себестоимости финансовых вложений?

Ответы	1	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу
	2	Комиссионные агенту
	3	Оплата вознаграждения за информацию об акциях
	4	Оплата процентов по банковскому кредиту, взятыму на приобретение ценных бумаг в прошлом году

17. Какой записью отражается начисленный доход по ценным бумагам?

Ответы	1	Д-т 51 К-т 90
	2	Д-т 76 К-т 58
	3	Д-т 76 К-т 91
	4	Д-т 76 К-т 99

Ответы на тесты

Номер и название главы	№ вопроса	№ правильного ответа
Глава 8. Учет долгосрочных инвестиций и финансовых вложений	1	2
	2	3
	3	2
	4	3
	5	2
	6	1
	7	2
	8	4
	9	3
	10	1
	11	1
	12	1
	13	3
	14	2
	15	1
	16	4
	17	3

Глава 9

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

9.1. Понятие, классификация, цели и первичная документация учета основных средств

Основными документами, регламентирующими порядок учета основных средств, являются. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [30] и Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [63].

Согласно этим документам к основным средствам относятся объекты при единовременном выполнении четырех условий (рис. 9.1).

• Условия признания основных средств

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

Rис. 9.1. Условия признания актива в качестве основного средства

Активы, в отношении которых выполняются условия признания и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих

объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

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

К основным средствам относятся здания, сооружения и передаточные устройства, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности; рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также земельные участки; объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы); капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

К основным средствам не относятся машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей или как товары на складах торгующих организаций; предметы, сданные в монтаж или подлежащие сдаче в монтаж, находящиеся в пути; капитальные и финансовые вложения.

При определении состава и группировки основных средств руководствуются Общероссийским классификатором основных фондов (ОКОФ), утвержденным постановлением Комитета Российской Федерации по стандартам, метрологии и сертификации от 26 декабря 1994 г. № 359, постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы». Основные средства классифицируются по различным признакам (рис. 9.2).

По отраслевому признаку основные средства делятся на группы, относящиеся к строительству, торговле и общественному питанию, материально-техническому снабжению, промышленности, сельскому, лесному хозяйству, транспорту, связи, снабжению и сбыту, информационно-вычислительному обслуживанию, жилищно-коммунальному хозяйству, здравоохранению, физической культуре и социальному обеспечению, народному образованию, культуре, другим отраслям экономики. Такое деление позволяет получить сведения о стоимости основных средств в каждой отрасли.



Рис. 9.2. Признаки классификации основных средств

По назначению основные средства в зависимости от участия в хозяйственном обороте подразделяются на:

- производственные, непосредственно принимающие участие в процессе производства продукции (производственные здания, сооружения, рабочие машины, транспорт и др.);
- непроизводственные, не принимающие прямого участия в производстве, но активно влияющие на процесс производства продукции (здания, Дворцы и Дома культуры, общежития, бани, столовые, прачечные и др.).

Оптимальным соотношением между указанными группами ОС можно считать, если удельный вес непроизводственных фондов составляет 20–30% от общей стоимости основных средств.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

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

По наличию прав на объекты основные средства подразделяются на:

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

Бухгалтерский учет основных средств ведется в целях:

- формирования фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;

- правильного оформления документов и своевременного отражения поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
- достоверного определения результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- определения фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии и др.);
- обеспечения контроля за сохранностью основных средств, принятых бухгалтерскому учету;
- проведения анализа использования основных средств;
- получения информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Операции по движению (поступление, внутреннее перемещение, выбытие) основных средств оформляются **первичными учетными документами**. Первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты, установленные Федеральным законом «О бухгалтерском учете»:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

Кроме того, в первичные учетные документы могут быть включены дополнительные реквизиты в зависимости от характера хозяйственной операции, требований нормативных правовых актов и документов по бухгалтерскому учету, а также технологии обработки учетной информации.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и (или) машинных носителях информации. Программы кодирования, идентификации и машинной обработки данных документов на машинных носителях должны обладать системой защиты и храниться в организации в течение срока, установленного для хранения соответствующих первичных учетных документов.

Государственным комитетом по статистике Российской Федерации утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств, основные формы которых указаны в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Первичные документы учета основных средств

Хозяйственная операция	Наименование документа	
1. Поступление основных средств	1.1. Акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)	ОС-1
	1.2. Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	ОС-1а
	1.3. Акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)	ОС-1б
	1.4. Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств	ОС-2
	1.5. Акт о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	ОС-3
	1.6. Акт о приемке (поступлении) оборудования	ОС-14
	1.7. Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж	ОС-15
2. Выбытие основных средств	2.1—2.6	ОС1 — ОС3, ОС-15
	2.7. Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)	ОС-4
	2.8. Акт о списании автотранспортных средств	ОС-4а
	2.9. Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)	ОС-4б
3. Наличие, инвентаризация	3.1. Инвентаризационная опись основных средств	ИНВ-1
	3.2. Сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств	ИНВ-18
	3.3. Акт о выявленных дефектах оборудования	ОС-16
	3.4. Инвентарная карточка учета объекта основных средств	ОС-6
	3.5. Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств	ОС-6а
	3.6. Инвентарная книга учета объектов основных средств	ОС-6б
	3.7. Инвентарный список	—

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект (рис. 9.3).

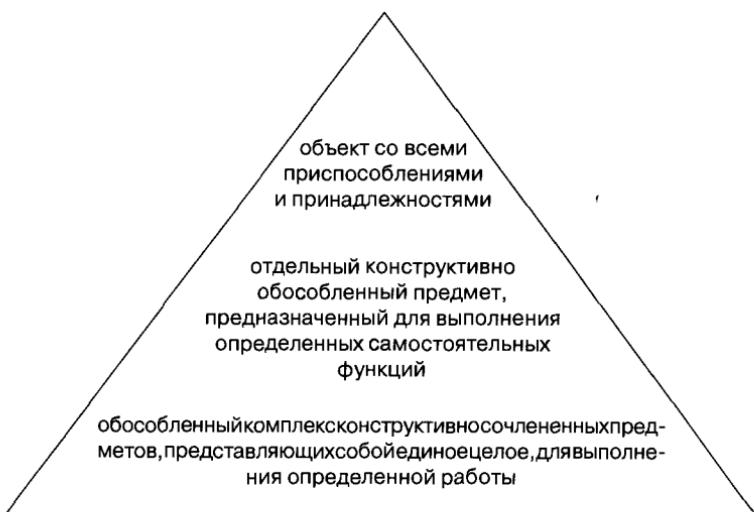


Рис. 9.3. Понятие инвентарного объекта

Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Пример. Подвижной состав автомобильного транспорта (автомобили всех марок и типов, автомобили-тягачи, трейлеры, прицепы, полуприцепы всех видов и назначений, мотоциклы и мотороллеры) — в инвентарный объект по указанной группе включаются все относящиеся к нему приспособления и принадлежности. В стоимость автомобиля включается стоимость запасного колеса с покрышкой, камерой и ободной лентой, а также комплекта инструментов.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) учитываются как отдельные инвентарные объекты (по видам объектов капитальных вложений).

Капитальные вложения на коренное улучшение земель, по участку, находящемуся в собственности организации, учитываются в со-

ставе инвентарного объекта, в который осуществлены капитальные вложения.

Капитальные вложения в арендованный объект основных средств учитываются арендатором как отдельный инвентарный объект, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

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

Для организации бухгалтерского учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту основных средств должен присваиваться при принятии их к бухгалтерскому учету соответствующий инвентарный номер. Присвоенный инвентарному объекту номер может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

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

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

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

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их нахождения в структурных подразделениях их учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта основных средств, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

Инвентарные карточки на принятые к бухгалтерскому учету объекты основных средств, а также на выбывшие объекты основных средств в течение месяца могут находиться до конца месяца обособленно от инвентарных карточек остальных основных средств. Данные инвентарных карточек ежемесячно суммарно сверяются с данными синтетического учета основных средств.

На основе соответствующих данных бухгалтерского учета, а также технической документации в организации осуществляется контроль за использованием основных средств. К числу таких показателей относятся данные о наличии основных средств с подразделением их на собственные

или арендованные; действующие и неиспользуемые; данные о рабочем времени и простоях по группам основных средств; данные о выпуске продукции (работ, услуг) в разрезе объектов основных средств и др.

9.2. Оценка, переоценка и изменение стоимости основных средств

В бухгалтерском учете основные средства отражаются по первоначальной восстановительной, текущей, остаточной, ликвидационной и налогооблагаемой стоимости.

Первоначальная (балансовая) стоимость основных средств складывается в момент вступления объекта в эксплуатацию в данной организации.

Она определяется для объектов:

- изготовленных в самой организации, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц, исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов;
- внесенных учредителями в счет их вклада в уставный капитал — по договорной стоимости;
- полученных организацией безвозмездно — по текущей рыночной цене на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров;
- приобретенных в иностранной валюте — производится в рублях путем пересчета сумм в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату изъятия объекта к бухгалтерскому учету;
- принятых основных средств, признанных излишками по результатам инвентаризации, по текущей рыночной стоимости;
- оставшихся от выбытия объектов: деталей, узлов и агрегатов, пригодных для ремонта других объектов основных средств, а также других материалов по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- Капитальные вложения организации в многолетние насаждения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) включаются в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат, независимо от даты окончания комплекса работ;
- Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств либо увеличивают первоначальную стоимость, либо учитываются на счете основных средств обособленно.

Существуют различные варианты определения стоимости основных средств в зависимости от направления их использования (рис. 9.4).

Восстановительная стоимость основных средств

- это стоимость их воспроизведения на определенный период, которая определяется путем проведения переоценки. Согласно ПБУ 6/01 организациям предоставлено право осуществлять переоценку на начало отчетного года с использованием индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам

Текущая рыночная стоимость

- эта сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учету

Остаточная стоимость

- первоначальная или восстановительная стоимость за вычетом накопленной суммы амортизации

Ликвидационная стоимость

- это стоимость продажи объектов при банкротстве или ликвидации организации на основе свободного аукциона и открытой продажи объектов по текущей рыночной стоимости

Налогооблагаемая стоимость

- стоимость объектов, определяемая по правилам бухгалтерского учета налогов

Рис. 9.4. Стоимостное измерение основных средств

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизведения на дату переоценки.

Стандартом установлены правила определения рыночной стоимости объектов основных средств, включая методы оценки и приемы определения рыночной стоимости. Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизведения на дату переоценки.

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По завершении работ по достройке, дообо-

рудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета «Вложения во внеоборотные активы», либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета 01 «Основные средства», либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) переоценке не подлежат.

При определении текущей (восстановительной) стоимости могут быть использованы данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; оценка бюро технической инвентаризации; экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

При принятии решения о переоценке объектов основных средств, входящих в однородную группу объектов (здания, сооружения, транспортные средства и т. п.), организации следует учитывать, что в последующем объекты основных средств однородной группы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость указанных объектов основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

В целях проведения переоценки объектов основных средств в организации должна быть проведена подготовительная работа по осуществлению переоценки объектов основных средств, в частности проверка наличия объектов основных средств, подлежащих переоценке. Решение организации о проведении переоценки по состоянию на начало отчетного года оформляется соответствующим распорядительным документом, обязательным для всех служб организации, которые будут задействованы в переоценке основных средств, и сопровождено подготовкой перечня объектов основных средств, подлежащих переоценке.

В перечне рекомендуется указать следующие данные об объекте основных средств: точное название; дату приобретения, сооружения, изготовления; дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Исходными данными для переоценки объектов основных средств являются первоначальная стоимость или текущая (восстановительная) стоимость (если данный объект переоценивался ранее), по которой они учитываются в бухгалтерском учете по состоянию на 31 декабря предыдущего отчетного года; сумма амортизации, начисленной за все время использования объекта по состоянию на указанную дату; документально подтвержденные данные о текущей (восстановительной) стоимости переоцениваемых объектов основных средств по состоянию на 1 января отчетного года.

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

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

В бухгалтерском учете результаты переоценки основных средств отражаются на счетах 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (табл. 9.2).

Таблица 9.2

Записи на счетах бухгалтерского учета переоценки основных средств

Хозяйственная операция	Дебет счета	Кредит счета
Дооценка основных средств:		
• на сумму дооценки	01 «Основные средства»	83 «Добавочный капитал»
• на сумму начисленной амортизации ОС на момент дооценки	83 «Добавочный капитал»	02 «Амортизация ОС»
Уценка основных средств:		
• на сумму уценки	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	01 «Основные средства»
• на сумму начисленной на момент уценки амортизации	02 «Амортизация ОС»	84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Сумма уценки объектов основных средств в результате переоценки рассматривается как расходы (убыток) и относится на счет 84.

Прежде всего дооцениваются основные средства, по которым в предыдущие отчетные периоды была произведена уценка. При этом часть дооценки объекта, равная сумме, отнесенной ранее на убытки уценки, восстанавливается путем отражения этой суммы на счете нераспределенной прибыли:

Д-т 01 «Основные средства»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

и одновременно:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 02 «Амортизация основных средств».

Остаток суммы дооценки (если он больше произведенной ранее уценки) относится на счет 83. Однако у счета 83 нет субсчетов, и на нем отражаются суммы дооцененных по группам основных средств.

При выбытии объектов основных средств сумма их дооценки списывается и производится запись:

Д-т 83 «Добавочный капитал»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналогичный порядок действует и в отношении сумм уценки. Если уценивается объект, который ранее дооценивался, вначале на эту величину уменьшается добавочный капитал организации (в пределах накопленных сумм дооценки именно данного объекта):

Д-т 83 «Добавочный капитал»

К-т 01 «Основные средства»

и одновременно:

Д-т 02 «Амортизация основных средств»

К-т 83 «Добавочный капитал»

Превышение суммы уценки над суммой дооценки объекта, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет 84, а в дальнейшем оно должно быть раскрыто в бухгалтерском учете организации:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 01 «Основные средства»

и одновременно:

Д-т 02 «Амортизация основных средств»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Таким образом, суммы уценки покрываются за счет ранее произведенных дооценок, а остаток относится на конечный финансовый результат текущего периода. Данный порядок повышает ответственность организации за отражение сумм на счетах учета добавочного капитала и проведение дивидендной политики.

9.3. Синтетический и аналитический учет поступления основных средств

Для синтетического учета основных средств используются балансовые счета: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 02 «Амортизация основных средств», 99 «Прибыли и убытки», — а также забалансовые счета (при необходимости): «Арендованные основные средства», «Износ жилищного фонда», «Износ объектов внешнего благоустройства» и других аналогичных объектов.

Аналитический учет представляет собой пообъектный учет основных средств и ведется в инвентарных карточках по ф. № ОС-6. Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект или группу однотипных объектов, которым присваивается инвентарный номер.

Инвентарные карточки могут группироваться в картотеке применительно к классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», а внутри разделов, подразделов, классов и подклассов — по месту эксплуатации (структурным подразделениям организации). Заполнение инвентарных карточек (книг) производится на основе первичной документации: актов о приеме-передаче (ф. № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б), актов на списание основных средств (ф. № ОС-4, ОС-4а, ОС-4б), технических паспортов и других документов. В инвентарные карточки не следует вносить все показатели технической документации. Заполненные инвентарные карточки регистрируются в описях типовой формы. Описи инвентарных карточек ведутся бухгалтерией в одном экземпляре по классификационным группам (видам) объектов основных средств. Некоторые организации учитывают основные средства в инвентарной книге и описи не ведут.

Инвентарные карточки (индивидуальные и групповые) составляются в одном экземпляре и хранятся в бухгалтерии организации. В случае, когда в результате реконструкции, модернизации, достройки, дооборудования, частичной ликвидации и переоценки объекта ОС произведены изменения, отражение которых в старой карточке невозможно, заполняется новая инвентарная карточка, а старая сохраняется как справочный документ.

В картотеке бухгалтерии инвентарные карточки располагаются по отраслевым группам основных средств (промышленность, транспорт, строительство и др.), а внутри этих групп — по месту нахождения объектов (цех, отдел), по видам (здания, сооружения и т. д.) с подразделением на производственные и непроизводственные.

Поступление основных средств есть не что иное, как ввод в эксплуатацию и оприходование вновь полученных объектов основных средств. Основные средства поступают в организацию в результате:

- завершения строительно-монтажных работ;
- приобретения, сооружения и изготовления за плату;
- безвозмездного поступления от юридических и физических лиц;
- поступления от учредителей в качестве вклада в уставный капитал, паевой фонд;
- перехода права собственности по окончании срока аренды (если договором не предусмотрен переход такого права ранее);
- выявления неоприходованных (неучтенных) объектов основных средств по результатам инвентаризации;
- получения объектов основных средств от государственного или муниципального органа при создании унитарной организации и т. д.;
- поступления в дочерние (зависимые) общества от головной организации;
- поступления в порядке приватизации государственного и муниципального имущества;
- в других случаях.

Во всех приведенных случаях ввод объектов основных средств в эксплуатацию оформляется актом о приеме-передаче основных средств (ф. № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б). Такой же акт используется при внутреннем перемещении объектов из одного структурного подразделения в другое и для оформления передачи ОС со склада (из запаса) в эксплуатацию. При оформлении внутреннего перемещения объектов акт (накладная) выписывается в двух экземплярах работником структурного подразделения, передающего имущество. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика направляется в бухгалтерию, второй — структурному подразделению — поставщику объекта ОС.

Акт о приемке-передаче вместе с технической документацией передается в бухгалтерию, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. Бухгалтерия открывает инвентарные карточки, производит в них записи о поступлении ОС или делает отметку о выбытии объекта. Если инвентарные карточки не ведутся, то записи о движении ОС фиксируются в инвентарной книге. Техническая документация, относящаяся к данному инвентарному объекту, после открытия на него инвентарной карточки передается в соответствующий отдел организации и в бухгалтерии не хранится.

Основные средства учитываются на активном счете 01 «Основные средства». Дебетовое сальдо отражает сумму первоначальной стоимости основных средств. По дебету записывается информация о первоначальной стоимости поступивших основных средств и их дооценке, а по кредиту — о выбытии основных средств и их уценке.

Источниками приобретения основных средств являются:

- собственные (доходы организации, включая вклады учредителей в уставный капитал, дарение, безвозмездное поступление

от юридических и физических лиц и субсидии правительственно-ного органа);

- заемные (кредиты, займы и кредиторская задолженность).

При поступлении основных средств в организацию составляются проводки, основные из которых представлены в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Записи на счетах бухгалтерского учета операций поступления основных средств

Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета
1. Приобретение основных средств производственного назначения от поставщиков		
1.1. Поступили основные средства по первоначальной стоимости (в том числе услуги по доставке, оплата комиссионных и другие расходы)	08	60 (76)
1.2. Перечислено юридическим лицам за основные средства	60 (76)	51
1.3. На сумму начисленного НДС по закупленным основным средствам	19	60 (76)
1.4. Оприходованы (переданы в эксплуатацию) основные средства	01	08
2. Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал		
2.1. Определен размер взносов в уставный капитал после государственной регистрации	75	80
2.2. Оприходованы основные средства, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный капитал	08	75
2.3. Переданы основные средства в эксплуатацию	01	08
3. Разные случаи поступления основных средств		
3.1. Оприходованы неучтенные основные средства, выявленные при инвентаризации	01	99
3.2. Отражено увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости при переоценке объектов: производственного назначения непроизводственного назначения	01 01	83 83
3.3. Оприходованы полученные объекты основных средств унитарной организацией при ее создании и наделении имуществом	08	75
3.4. Переданы основные средства в эксплуатацию	01	08

9.4. Способы начисления и учет амортизации основных средств

Прежде чем приступить к изучению вопросов учета амортизации, следует разграничить понятия «износ», «амортизация» и «амортизационные отчисления».

Износ — потеря объектами основных средств потребительских свойств и первоначальной стоимости. Различают два вида износа: физический и моральный.

Физический износ — это постепенная утрата основными средствами первоначальной потребительской стоимости как в процессе их функционирования, так и бездействия. В свою очередь, физический износ подразделяется на полный и частичный. Полный износ имеет место, когда действующие средства ликвидируются и заменяются новыми. Частичный износ возмещается путем проведения ремонта.

Моральный износ — резкое снижение стоимости основных средств, возникающее в результате роста производительности труда в отраслях, производящих эти основные средства, и появления новых, современных и более производительных машин и оборудования.

Амортизация — постепенное перенесение (погашение) стоимости основных средств в процессе их эксплуатации на стоимость готовой продукции, работ и услуг.

Амортизационные отчисления — денежное выражение амортизации основных средств, включаемой в себестоимость продукции, работ и услуг. Таким путем организация возмещает затраты по использованию объектов основных средств.

Объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления (включая объекты основных средств, переданные в аренду, безвозмездное пользование, доверительное управление).

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств в течение отчетного периода производится независимо от применяемого способа начисления амортизации в размере 1/12 исчисляемой годовой суммы. По вновь поступившим объектам амортизация начисляется с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта в эксплуатацию, а по выбывшему — заканчивается 1-го числа месяца, следующего за месяцем до полного погашения или списания этого объекта с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается по переведенным по решению руководства организаций основным средствам на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев, на реконструкцию и модернизацию — свыше 12 месяцев (п. 23 ПБУ 6/01).

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организаций в отчетном периоде.

Амортизация не начисляется по объектам основных средств:

- жилищного фонда (жилье, дома, общежития, квартиры и др.)¹;
- объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного, дорожного хозяйства, специализированным сооружениям, судоходной обстановки и т. п.);
- продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;
- многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

По указанным объектам и объектам основных средств некоммерческих организаций начисляется износ в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на забалансовых счетах, причем на финансовый результат организации этот износ не оказывает влияния.

Объекты основных средств со стоимостью не более 20 000 руб. за единицу, 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.

Перечень объектов, не подлежащих амортизации по налоговому учету, отличается от приведенного в ПБУ 6/01, а именно:

- имущество, приобретенное с использованием бюджетных ассигнований (в части стоимости, приходящейся на величину этих средств);
- имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, полученных в рамках целевого финансирования;
- имущество, переданное (полученное) по договорам в безвозмездное пользование.

В соответствии с положением по бухгалтерскому учету начисление амортизации объектов основных средств производится одним из четырех способов (рис. 9.5).

Способы начисления амортизации основных средств в бухгалтерском учете

Линейный способ	Способ уменьшаемого остатка	Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции(работ)
-----------------	-----------------------------	--	---

Рис. 9.5. Амортизация основных средств

¹ По объектам жилищного фонда, которые используются для получения дохода, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

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

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

При линейном способе исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной соответственно сроку полезного использования этого объекта.

Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации — 20% (100% : 5). Годовая сумма амортизационных отчислений составит 24 тыс. руб. ($120\ 000 \times 20 : 100$).

При способе уменьшаемого остатка исходя из остаточной стоимости (первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) за минусом начисленной амортизации) объекта основных средств на начало отчетного года, нормы амортизации, исчисленной соответственно сроку полезного использования этого объекта. При этом в соответствии с законодательством Российской Федерации субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный двум; а по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент ускорения в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3.

Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 100 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20% (100% : 5), увеличивается на коэффициент ускорения 2; годовая норма амортизации составит 40%.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету 40 тыс. руб. ($100\ 000 \times 40 : 100$). Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от остаточной стоимости на начало отчетного года, т. е. разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год, и составит 24 тыс. руб. ($100 - 40 \times 40 : 100$). В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составит 12,4 тыс. руб. ($60 - 24 \times 40 : 100$) и т. д.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования исходя из первоначальной стоимости или текущей

(восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 150 тыс. руб. Срок полезного использования установлен в 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$). В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере $5/15$, или 33,3%, что составит 50 тыс. руб., во второй год — $4/15$, что составит 40 тыс. руб., в третий год — $3/15$, что составит 30 тыс. руб., и т. д.

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

В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, до отчетной даты годовой бухгалтерской отчетности.

Пример. В апреле отчетного года принят к бухгалтерскому учету объект основных средств первоначальной стоимостью 20 тыс. руб.; срок полезного использования — 4 года, или 48 месяцев (организация использует линейный метод); годовая сумма амортизационных отчислений в первый год использования составит $(20\ 000 \times 8 : 48) = 3,3$ тыс. руб.

По объектам основных средств, используемым в организации с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Пример. Организация, осуществляющая речные перевозки грузов в течение 7 месяцев в году, приобрела объект основных средств, первоначальная стоимость которого составляет 200 тыс. руб., срок полезного использования — 10 лет. Годовая норма амортизационных отчислений составляет 10% ($100\% : 10$ лет). Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 20 тыс. руб. ($200 \times 10\%$) начисляется равномерно в течение 7 месяцев работы в отчетном году.

При применении начисления амортизации по объектам основных средств способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования такого объекта.

Пример. Приобретен автомобиль с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км, стоимостью 80 тыс. руб. В отчетном периоде пробег должен составить 5 тыс. км, следовательно, годовая сумма амортизационных отчислений исходя из соотношения первоначального и предполагаемого объема продукции составит 1 тыс. руб. ($5 \times 80 : 400$).

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

Определение срока полезного использования объекта основных средств, включая объекты основных средств, ранее использованные у другой организации, производится исходя из:

- ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен); естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации, организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Пример. Объект основных средств стоимостью 120 тыс. руб. и сроком полезного использования пять лет после трех лет эксплуатации подвергся дооборудованию стоимостью 40 тыс. руб. Пересматривается срок полезного использования в сторону увеличения на два года. Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 22 тыс. руб. определяется из расчета остаточной стоимости в размере 88 тыс. руб. = $120\,000 - (120\,000 \times 3 : 5) + 40\,000$ и нового срока полезного использования в четыре года.

Сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, как правило, по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета учета амортизации.

Для учета амортизационных отчислений используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Кредитовое сальдо счета 02 отражает:

- сумму начисленной амортизации по поступившим и действующим основным средствам;
- сумму возмещенной (накопленной) стоимости основных средств с момента вступления их в эксплуатацию до отчетного периода или до полного выбытия.

По дебету счета 02 отражается сумма амортизации по выбывшим основным средствам. Начисленная сумма амортизации относится к расходам на производство и продажу.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета амортизации основных средств представлен в табл. 9.4.

Таблица 9.4

Записи на счетах бухгалтерского учета амортизации основных средств

Хозяйственная операция	Дебет счета	Кредит счета
Начисление амортизации собственных основных средств (включая безвозмездно полученные)	20, 23, 25, 26, 44	02
Начисление амортизации арендодателем по основным средствам, сданным в аренду на условиях возврата	91, субсчет 91-2	02
При выбытии основных средств:		
• на сумму накопленной амортизации	02	01
• на остаточную стоимость основных средств	99	01

В отличие от ПБУ 6/01 по налоговому учету предложено два метода начисления амортизации (рис. 9.6).

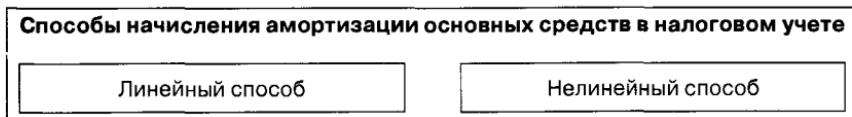


Рис. 9.6. Амортизация основных средств

При использовании **нелинейного метода** по объектам, остаточная стоимость которых достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости, амортизация исчисляется в следующем порядке:

- остаточная стоимость фиксируется как базовая стоимость при дальнейших расчетах;
- сумма начисленной за месяц амортизации объекта определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования объекта.

Для начисления амортизации объекты основных средств распределяются по 10 амортизационным группам.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается организацией в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Организация применяет **линейный метод** начисления амортизации для объектов основных средств 8–10 групп (20–30 лет и свыше), независимо от срока их ввода в эксплуатацию. По остальным основным средствам организация вправе применять как линейный, так и нелинейный метод.

Постановлением Правительства РФ от 1 октября 2002 г. № 1 утверждена классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы. Классификацию применяют плательщики налога на прибыль для группировки амортизируемого имущества и расчета сумм амортизации в целях налогообложения прибыли. Ее можно использовать в бухгалтерском учете.

При начислении амортизации в целях бухгалтерского учета организации вправе использовать один из четырех способов, в налогообложении — один из двух способов (линейный или нелинейный). Поэтому применять классификацию ОС одновременно в бухгалтерском и налоговом учете сегодня можно при выполнении двух условий:

- стоимость основных средств, сформированная в бухгалтерском и налоговом учете, совпадает;
- амортизация должна начисляться одним способом — линейным (самым доступным и простым).

Основной критерий, по которому объекты основных средств сгруппированы в амортизационные группы, — это срок полезного использования. Порядок определения срока полезного использования амортизируемого имущества рассмотрим на примере.

Пример. В январе отчетного года организация приобрела легковой автомобиль и в том же месяце ввела его в эксплуатацию. Первоначальная стоимость автомобиля с учетом расходов на его приобретение и доведение до состояния, в котором он может использоваться, составила 120 000 руб. Согласно классификации этот объект относится к третьей амортизационной группе со сроком полезного использования свыше трех лет и до пяти лет включительно. Организация установила срок полезного использования автомобиля, равный четырем годам $[(3 + 5) : 2]$. С использованием линейного способа определяется месячная норма амортизации для целей налогообложения прибыли по следующей формуле:

$$K = 1 : 48 \text{ месяцев} (4 \text{ года} \times 12 \text{ мес.}) \times 100\% = 2,083\%.$$

Зная первоначальную стоимость машины и рассчитанный коэффициент, можно найти сумму ежемесячно начисляемой амортизации, которая равна:

$$120\,000 \times 2,083\% = 2\,499,6 \text{ руб. или } 2500 \text{ руб.}$$

9.5. Учет расходов на содержание и восстановление основных средств

Содержание объекта основных средств осуществляется с целью поддержания эксплуатационных свойств указанного объекта посредством его технического осмотра и поддержания в рабочем состоянии.

Восстановление объекта основных средств осуществляется посредством ремонта, достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации (рис. 9.7).

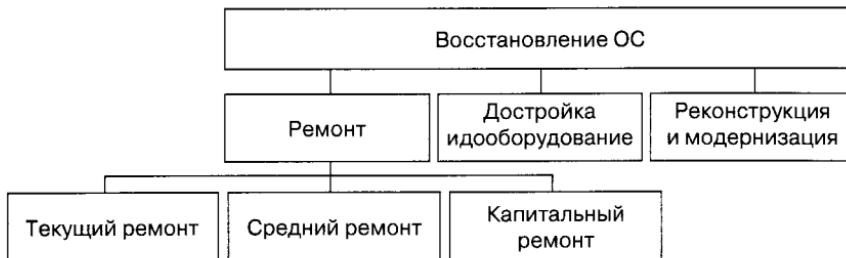


Рис. 9.7. Способы восстановления основных средств

Текущим ремонтом принято считать ремонт, осуществляемый с периодичностью менее одного года. Основная его цель — поддержание объекта в рабочем состоянии.

При **среднем ремонте**, который осуществляется с периодичностью более одного года, производится частичная разборка ремонтируемого агрегата и восстановление или замена части деталей.

Капитальным ремонтом оборудования и транспортных средств считается такой вид ремонта, при котором производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена или восстановление изношенных деталей и узлов на новые и более современные, сборка, регулировка и испытание агрегата.

Капитальный ремонт зданий и сооружений — ремонт, при котором производится смена изношенных конструкций или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов.

Ремонт производится согласно плану, разработанному исходя из системы планово-предупредительного ремонта, утвержденному руководителем организации. Указанная система предусматривает обслуживание основных средств, текущий, средний и капитальный ремонты. Она разрабатывается на основе технических характеристик объектов, условий их эксплуатации, других параметров.

Расходы на проведение всех видов ремонта включаются в состав затрат на производство и расходов на продажу. Иными словами, ремонт производится за счет себестоимости продукции, работ, услуг. Ремонт объектов основных средств непроизводственной сферы осуществляется за счет дохода организации, целевого финансирования, других источников.

Ремонт основных средств может проводиться хозяйственным и подрядным способами. В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляется ведомость дефектов, в которой указываются необходимые

характеристики ОС, работы, подлежащие выполнению, сроки ремонта, нормы времени на работы, сметная стоимость ремонта в разрезе статей.

При хозяйственном способе организация осуществляет ремонт своими силами и расходы по ремонту отражаются в бухгалтерском учете этой организации. Бухгалтерией на основании ведомости дефектов и наряд-заказа выписываются документы на получение со склада необходимых запасных частей и материалов, рабочие наряды для проведения ремонта основных средств.

В нормативных документах по бухгалтерскому учету и отчетности предлагается на выбор один из нескольких методов отнесения расходов по капитальному ремонту на себестоимость продукции, работ, услуг.

Первый метод предполагает наличие в организации ремонтно-строительной группы, затраты которой собираются на счете 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции с кредитом счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. В дальнейшем эти расходы списываются на затраты производства или расходы на продажу:

Д-т 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» и др.

К-т 23 «Вспомогательное производство».

Согласно второму методу можно непосредственно расходы на ремонт отнести на себестоимость продукции, работ, услуг или расходы на продажу:

Д-т 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» и др.

К-т 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Этот метод применяется при небольших объемах ремонта и равномерных расходах в течение отчетного периода.

Расходы на капитальный ремонт ОС, осуществляемый подрядным способом, отражаются в бухгалтерском учете подрядчика. Работы производятся на основании договора подряда. По окончании ремонта объект принимается на основании акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3), который составляется в двух экземплярах. Акт подписывается работником структурного подразделения организации, уполномоченного на приемку основных средств, и представителем организации, производившей работы, и подается в бухгалтерию организации. Затем акт подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. В технический паспорт соответствующего объекта основных средств вносятся необходимые изменения в характеристику объекта. Первый экземпляр акта остается у организации-заказчика, второй — передается организации, проводившей работы по восстановлению ОС.

Законченные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости работ. При этом на основании счета подрядной организации составляются проводки:

1) Д-т 20 «Основное производство»

или Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму принятых работ;

2) Д-т 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму НДС;

3) Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 51 «Расчетный счет» — на сумму оплаты по счетам подрядчиков.

Учет затрат, связанных с модернизацией и реконструкцией объекта основных средств, ведется в порядке, установленном для учета капитальных вложений¹.

Приемка законченных работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств оформляется соответствующим актом.

Затраты на содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии) включаются в затраты на обслуживание производственного процесса и отражаются по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счетов учета произведенных затрат.

Затраты, связанные с перемещением объекта основных средств (транспортные передвижные средства, экскаваторы, канавокопатели, подъемные краны, строительные механизмы и др.) внутри организации, относятся на затраты на производство (расходы на продажу).

По правилам налогового учета расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и включаются в размере фактических расходов в затраты на производство или расходы на продажу в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены:

- организациями промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта и связи, строительства, геологии и разведки недр, геодезических и гидрометеорологических служб, жилищно-коммунального хозяйства — в размере фактических затрат;
- прочими организациями — в размере, не превышающем 10% первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств; суммы, превышающие указанный норматив, включаются в состав прочих расходов равномерно в течение пяти лет при ремонте основных средств четвертой — десятой амортизационных групп (5—30 лет и выше) и в течение срока

¹ См. главу 8 «Учет долгосрочных инвестиций и финансовых вложений».

полезного использования объекта ОС — по основным средствам первой — третьей амортизационных групп (от 1 до 5 лет включительно).

9.6. Учет выбытия основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или постоянно не используется для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия четырех условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие объекта основных средств может иметь место в случаях:

- продажи;
- списания в случае морального и физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- передачи по договорам мены, дарения;
- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

Для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объектов основных средств. Для участия в работе комиссии могут приглашаться представители инспекций, на которые в соответствии с законодательством возложены функции регистрации и надзора на отдельные виды имущества.

В компетенцию комиссии входит:

- осмотр объекта основных средств, подлежащего списанию с использованием необходимой технической документации, а также данных бухгалтерского учета, установление целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления;

- установление причин списания объекта основных средств (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации, длительное неиспользование объекта для производства продукции, выполнения работ и услуг либо для управленческих нужд и др.);
- выявление лиц, по вине которых происходит преждевременное выбытие объекта основных средств, внесение предложений о привлечении этих лиц к ответственности, установленной законодательством;
- возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов выбывающего объекта основных средств и их оценка исходя из текущей рыночной стоимости, контроль за изъятием из списываемых в составе объекта основных средств цветных и драгоценных металлов, определение веса и сдачи на соответствующий склад; осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса;
- составление акта на списание объекта основных средств.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется в акте на списание объекта основных средств с указанием данных, характеризующих объект основных средств (дата принятия объекта к бухгалтерскому учету, год изготовления или постройки, время ввода в эксплуатацию, срок полезного использования, первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации, проведенные переоценки, ремонты, причины выбытия с их обоснованием, состояние основных частей, деталей, узлов, конструктивных элементов). Акт на списание объекта основных средств утверждается руководителем организации.

Детали, узлы и агрегаты выбывающего объекта основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, а также другие материалы приходуются по текущей рыночной стоимости по дебету счета учета материалов в корреспонденции с кредитом счета учета прибылей и убытков в качестве прочих доходов.

На основании оформленного акта на списание основных средств, переданного бухгалтерской службе организации, в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств. Соответствующие записи о выбытии объекта основных средств производятся также в документе, открываемом по месту его нахождения.

Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, устанавливаемого руководителем организации в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет.

Передача организацией объекта основных средств в собственность других лиц оформляется актом о приеме-передаче основных средств.

На основании указанного акта производится соответствующая запись в инвентарной карточке переданного объекта основных средств, которая прилагается к акту о приеме-передаче основных средств. Об изъятии инвентарной карточки на выбывший объект основных средств делается отметка в документе, открываемом по местонахождению объекта.

Перемещение объекта основных средств между структурными подразделениями организации выбытием объекта основных средств не признается. Указанная операция оформляется актом о приеме-передаче основных средств.

Возврат арендруемого объекта основных средств арендодателю также оформляется актом о приеме-передаче, на основании которого бухгалтерская служба арендатора списывает возвращенный объект с балансового учета.

Списание стоимости объекта основных средств отражается в бухгалтерском учете, на субсчете учета выбытия основных средств, открываемом к счету учета основных средств. При этом в дебет указанного субсчета списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств в корреспонденции с соответствующим субсчетом счета учета основных средств, а в кредит указанного субсчета — сумма начисленной амортизации за срок полезного использования в организации данного объекта в корреспонденции с дебетом счета учета амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта основных средств списывается с кредита субсчета учета выбытия основных средств в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» по субсчету «Выбытие основных средств» в качестве прочих расходов.

Расходы, связанные с выбытием объекта основных средств, учитываются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих расходов. По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих доходов учитывается сумма выручки от продажи ценностей, относящихся к выбывшему объекту основных средств, стоимость оприходованных материальных ценностей, полученных от разборки объекта основных средств по цене возможного использования.

Выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд в размере его остаточной стоимости отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 75-1 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 01 «Основные средства».

Ранее на возникающую задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал, паевой фонд производится запись по дебету счета учета финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд, а в случае полного погашения стоимости такого объекта — в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Порядок учета выбытия основных средств рассмотрен по одному из видов — продажа основных средств.

В данном случае операции в бухгалтерском учете отражаются следующими проводками:

Д-т 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

К-т 01 «Основные средства» — на сумму первоначальной (восстановительной) стоимости объекта;

Д-т 02 «Амортизация основных средств»

К-т 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — на сумму накопленной амортизации.

Целесообразно по счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыть субсчет «Выбытие основных средств».

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Выбытие основных средств»

К-т 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — на остаточную стоимость объекта.

В дальнейшем в дебет счета 91, субсчет «Выбытие основных средств» записываются все расходы, связанные с выбытием основных средств, а в кредит — доходы от их выбытия:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Выбытие основных средств»

К-т 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу» и др. — списание расходов, связанных с продажей основных средств;

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Выбытие основных средств»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — задолженность бюджету по НДС;

Д-т 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Выбытие основных средств» — суммы выручки, причитающиеся к получению;

Д-т 83 «Добавочный капитал»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) — списание суммы дооценки по объектам основных средств, по которым проводилась переоценка;

Д-т 10 «Материалы»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Выбытие основных средств» — учитываются материалы, лом, утиль, полученные при ликвидации объектов (по рыночным ценам).

По окончании отчетного периода определяется финансовый результат от продажи основных средств. Если кредитовая сумма счета 91, субсчета «Выбытие основных средств» больше дебетовой, организация получила прибыль, а если наоборот — убыток. Прибыль (убыток) от продажи основных средств списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»

Контрольные вопросы

1. Назовите основные нормативные документы, регламентирующие учет основных средств.
2. Назовите и дайте характеристику содержания нормативных документов по учету основных средств.
3. Дайте определение основных средств. Что входит в состав основных средств?
4. По каким признакам группируются основные средства?
5. Перечислите виды оценок основных средств.
6. Какие счета предназначены для синтетического учета основных средств?
7. Как ведется аналитический учет основных средств?
8. Назовите способы приобретения основных средств.
9. Назовите источники приобретения основных средств.
10. Перечислите основные бухгалтерские проводки по операциям поступления основных средств.
11. Дайте объяснение понятиям «износ», «амортизация» и «амортизационные отчисления». В чем их отличия и взаимосвязь?
12. Назовите способы начисления амортизации объектов основных средств. Дайте их характеристику.
13. По каким объектам основных средств не начисляется амортизация?
14. Перечислите основные бухгалтерские проводки по начислению амортизации основных средств.
15. Перечислите виды и способы ремонта основных средств.
16. Перечислите методы отнесения затрат по капитальному ремонту на затраты производства и расходы на продажу. Дайте характеристику каждого из них, приведите бухгалтерские проводки.
17. Назовите способы выбытия основных средств.
18. Дайте определение понятиям «выбытие» и «продажа основных средств». В чем их отличия и взаимосвязь?
19. Укажите порядок бухгалтерских записей при продаже основных средств по счету 91 «Прочие доходы и расходы».
20. Дайте объяснение следующим понятиям: «аренда», «договор аренды», «лизинг», «арендодатель» и «арендатор».
21. Раскройте содержание бухгалтерского учета по договору аренды у арендатора и арендодателя. Приведите основные бухгалтерские проводки.

22. Дайте характеристику финансовой аренды (лизинга). Назовите основные виды лизинга; дайте определение финансовому, возвратному, оперативному лизингу, сублизингу.
23. Приведите бухгалтерские проводки у лизингодателя и у лизингополучателя.
24. В чем состоит суть переоценки основных средств? Назовите виды и методы переоценки.
25. Какими бухгалтерскими проводками оформляются результаты переоценки?
26. Что такое инвентаризация основных средств? Назовите виды инвентаризации.
27. Какими бухгалтерскими проводками оформляются результаты инвентаризации основных средств?

Тесты

1. Что означает понятие «объект основных средств»?		
Ответы	1	Средства труда, предназначенные для производства продукции
	2	Здания, сооружения, рабочие и основные машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, служащий более одного года
	3	Предметы стоимостью более стократного размера минимальной месячной оплаты труда
	4	Предметы, используемые в производстве продукции, служащие более года независимо от их стоимости, способные приносить доход; не предполагается перепрода-жа предметов
2. Как группируются основные средства?		
Ответы	1	По отраслевому признаку и по назначению
	2	По степени использования, наличию прав, назначению и по отраслевому признаку
	3	По назначению и по степени использования и наличию прав
	4	По наличию прав, отраслевому признаку и по назначе-нию
3. Для оценки основных средств в учете используется стоимость:		
Ответы	1	Первоначальная
	2	Остаточная
	3	Восстановительная
	4	Рыночная

4. Какой записью на счетах бухгалтерского учета отражается поступление основных средств по первоначальной стоимости от поставщиков?

Ответы	1	Д-т 01 К-т 60
	2	Д-т 01 К-т 08
	3	Д-т 01 К-т 76
	4	Д-т 08 К-т 60

5. Какая бухгалтерская проводка составляется при безвозмездном получении основных средств производственного назначения?

Ответы	1	Д-т 01 К-т 08
	2	Д-т 01 К-т 91
	3	Д-т 08 К-т 98
	4	Д-т 01 К-т 80

6. Какой записью на счетах бухгалтерского учета отражается поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал?

Ответы	1	Д-т 75 К-т 80
	2	Д-т 01 К-т 80
	3	Д-т 08 К-т 75
	4	Д-т 01 К-т 08

7. Какие способы начисления амортизации основных средств существуют?

Ответы	1	Линейный, уменьшающего остатка
	2	Списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, линейный
	3	Списания стоимости пропорционально объему продукции, уменьшающего остатка
	4	Линейный, уменьшающего остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции и по сумме чисел лет срока полезного использования

8. Что означает бухгалтерская запись: Д-т 26 К-т 02?

Ответы	1	Начисление амортизации по приобретенным основным средствам
	2	Начисление амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения
	3	Начисление амортизации по объектам основных средств обслуживающих производств и хозяйств
	4	Начисление амортизации по объектам основных средств общехозяйственного назначения

9. Начисляется ли амортизация после полного погашения объектов основных средств?

Ответы	1	Начисляется
	2	Начисляется в ускоренном размере
	3	Не начисляется
	4	Начисляется в пониженном размере

10. Какой записью на счетах отражаются начисления амортизации по объектам основных средств в торговых организациях?

Ответы	1	Д-т 02 К-т 44
	2	Д-т 20 К-т 02
	3	Д-т 43 К-т 02
	4	Д-т 44 К-т 02

11. Назовите виды ремонта основных средств:

Ответы	1	Текущий, капитальный
	2	Капитальный, средний
	3	Текущий, средний
	4	Текущий, средний и капитальный

12. Какая бухгалтерская проводка составляется при выбытии основных средств по остаточной стоимости?

Ответы	1	Д-т 91-3 К-т 01
	2	Д т 90 К-т 01
	3	Д-т 02 К-т 91-3
	4	Д-т 62 К-т 91-3

13. Какой записью на счетах отражается задолженность покупателей за про-данные им основные средства?

Ответы	1	Д-т 60 К-т 91-3
	2	Д-т 76 К-т 91-3
	3	Д-т 71 К-т 91-3
	4	Д-т 62 К-т 91-3

14. Какая составляется бухгалтерская запись при отражении прибыли от опе-раций по выбытию основных средств?

Ответы	1	Д-т 90 К-т 91-3
	2	Д-т 90 К-т 91
	3	Д-т 91-3 К-т 91
	4	Д-т 91-9 К-т 99

15. Какой записью на счетах арендодателя отражается сдача в текущую арен-ду основных средств на условиях сохранения за ним права собственности?

Ответы	1	Д-т 01 К-т 03
	2	Д-т 01-1 К-т 01-2
	3	Д-т 01 К-т 03
	4	Д-т 03 К-т 03

16. Какая бухгалтерская проводка составляется у арендатора по отражению погашенной задолженности перед арендодателем по арендной плате?

Ответы	1	Д-т 60 К-т 50
	2	Д-т 76 К-т 50
	3	Д т 60 К-т 52.
	4	Д-т 76 К-т 51.

17. Какой записью на счетах у лизингодателя отражается оприходование имущества, предназначенного для сдачи в аренду по договору лизинга (на сумму всех затрат)?

Ответы	1	Д-т 03 К-т 03
	2	Д-т 03 К-т 08
	3	Д-т 03 К-т 01
	4	Д-т 01 К-т 03

18. Какая составляется бухгалтерская проводка у лизингополучателя при вводе в эксплуатацию арендованного лизингового имущества (при учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя)?

Ответы	1	Д-т 01 К-т 03
	2	Д-т 08 К-т 01
	3	Д-т 08 К-т 76
	4	Д-т 01 К-т 08

19. Какой записью на счетах отражается увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств производственного назначения по результатам переоценки?

Ответы	1	Д-т 01 К-т 91
	2	Д-т 03 К-т 83
	3	Д-т 01 К-т 83
	4	Д-т 08 К-т 83

20. Какой записью на счетах отражаются излишки (неучтенные) основных средств, выявленные при инвентаризации?

Ответы	1	Д-т 01 К-т 80
	2	Д-т 01 К-т 83
	3	Д-т 01 К-т 82
	4	Д-т 01 К-т 91

21. Какая бухгалтерская проводка составляется на остаточную стоимость недостающих объектов у персонала организации, выявленных при инвентаризации?

Ответы	1	Д-т 91 К-т 01
	2	Д-т 02 К-т 91
	3	Д-т 91-3 К-т 91
	4	Д-т 73 К-т 94

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 9.	1	4
Учет основных средств	2	2
	3	1
	4	4
	5	3
	6	3
	7	4
	8	4
	9	3
	10	4
	11	4
	12	1
	13	4
	14	4
	15	2
	16	4
	17	2
	18	4
	19	3
	20	4
	21	4

Глава 10

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

10.1. Понятие, состав и характеристика нематериальных активов

Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные организацией исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). Исключительные права связаны с возможностями распоряжения объектом интеллектуальной собственности в любой форме и любым способом (путем воспроизведения, распространения, передачи в эфир, переработки и т. п.).

К интеллектуальной собственности относится исключительное право гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации юридического лица, продукции, работ, услуг. В составе нематериальных активов принимается к бухгалтерскому учету деловая репутация организации. В налогообложении к нематериальным активам отнесены права на владение ноу-хай, секретной формулой или процессом, информацией относительно промышленного, коммерческого или научного опыта.

Нематериальными активами не являются расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах организаций (кроме кредитных и бюджетных) определяются Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [38], Планом счетов бухгалтерского учета [51].

Согласно этим документам к нематериальным активам относятся объекты при единовременном выполнении семи условий (рис. 10.1)

• Условия признания нематериальных активов

1 Объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности)

2 Организация имеет право на получение экономических выгод, которые объект способен приносить в будущем (в том числе документы, подтверждающие существование актива и права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации, – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т. п.), а также имеется контроль над объектом

3 Возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов

4 Объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев

5 Организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев

6 Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена

7 Отсутствие у объекта материально-вещественной формы

Рис. 10.1. Условия признания объекта в качестве нематериального актива

При выполнении перечисленных условий к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хай); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Основания приобретения и прекращения прав собственности на объекты нематериальных активов, характеристика их разновидно-

стей, порядок налогообложения раскрываются в части четвертой Гражданского кодекса РФ и Налоговом кодексе РФ.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект (рис. 10.2).

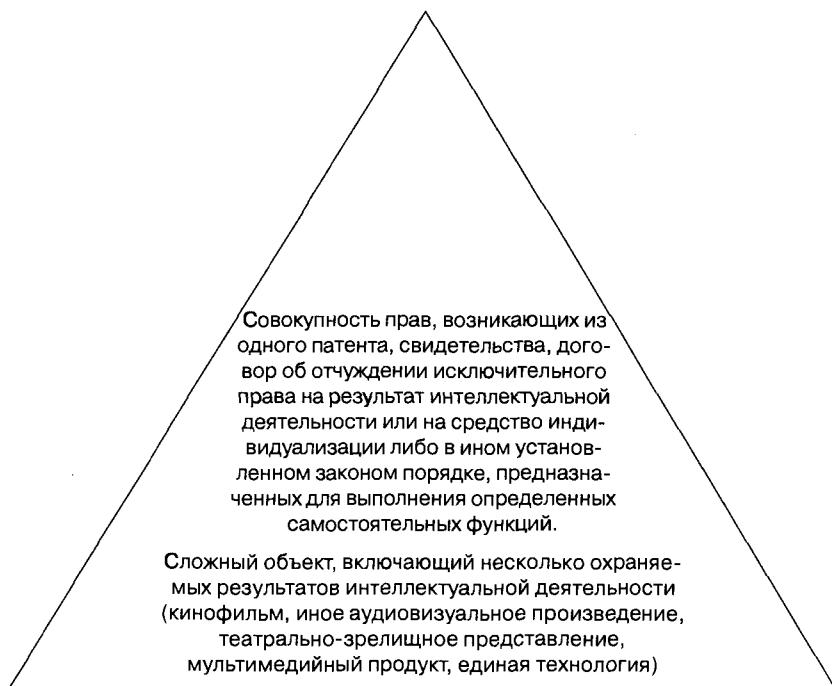


Рис. 10.2. Понятие инвентарного объекта

Исключительное право на использование охраняемых объектов промышленной собственности принадлежит патентообладателю — автору изобретения, полезной модели, промышленного образца; физическим и (или) юридическим лицам, указанным автором или его правопреемником в заявке на выдачу патента; работодателю, если объекты промышленной собственности созданы работником в связи с выполнением им своих служебных обязанностей.

Объектам промышленной собственности предоставляется правовая охрана, если они являются новыми, оригинальными и промышленно применимыми. Объект признается новым, если его существенные признаки, определяющие эстетические и эргономические особенности изделия, неизвестны из сведений, ставших общедоступными в мире. Если существенные признаки обуславливают творческий характер эстетических особенностей изделия, то объект относится к оригинальным. Приоритет, авторство объектов промышленной собственности и исключительное

право на их использование удостоверяются патентами на изобретение и промышленный образец, свидетельством на полезную модель.

Деловая репутация организации может определяться в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. Положительная деловая репутация рассматривается в качестве надбавки к цене, уплачиваемой покупателем в ожидании будущих экономических выгод; отрицательная деловая репутация отражает скидку с цены, предоставляемой покупателю в связи с отсутствием стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и других факторов безубыточной деятельности.

10.2. Оценка нематериальных активов

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, в бухгалтерском балансе отражаются по остаточной стоимости. Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ.

Правила определения первоначальной стоимости по объектам нематериальных активов по видам операций их приобретения приведены в табл. 10.1.

Таблица 10.1

Способы оценки нематериальных активов

Хозяйственная операция	Способ оценки
Вклад в уставный капитал	Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ
Дарение	Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
Изготовление в организации	Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как: <ul style="list-style-type: none"> — сумма фактических расходов на создание; — суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;

Продолжение табл. 10.

Хозяйственная операция	Способ оценки
	<ul style="list-style-type: none"> — расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору; — отчисления на социальные нужды (в том числе страховые взносы на обязательное страхование); — расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется; — иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)
Мена и иные способы расчетов неденежными средствами	Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы
Получение в пользование	Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются организацией-пользователем в оценке, принятой в договоре
Приобретение деловой репутации	Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения). При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью приданной организации

Окончание табл. 10.1

Хозяйственная операция	Способ оценки
Приобретение нематериальных активов за плату	Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, определяется как сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)
Приобретение нематериальных активов в иностранной валюте	Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения организацией объектов по праву собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления

К фактическим расходам на приобретение нематериального актива относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;
- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением

случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

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

Рыночная стоимость нематериальных активов, полученных безвозмездно, должна подтверждаться такими документами, как справки организаций-изготовителей, комитетов по ценообразованию, экспертизы заключения независимых оценщиков.

10.3. Учет наличия и движения нематериальных активов

Для обобщения информации о наличии и движении собственных нематериальных активов в синтетическом учете используется активный счет 04 «Нематериальные активы». Аналитический учет нематериальных активов ведется по отдельным инвентарным объектам нематериальных активов (см. рис. 10.2), выполняющим самостоятельные функции в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо при использовании для управленческих нужд организации. Унифицированной формой документа аналитического учета нематериальных активов является Карточка учета нематериальных активов (НМА-1). Карточка открывается в бухгалтерии на каждый объект, заполняется в одном экземпляре на основании документов на приобретение и перемещение нематериальных активов, содержит основные характеристики учитываемых объектов. В карточке ежемесячно показывается сумма начисленной амортизации.

Основаниями для заполнения карточек учета нематериальных активов, их корректировки и аннулирования являются правоохранные документы и договоры на соответствующие операции с нематериальными активами, акты приема-передачи, акты на списание объектов. Операции с объектами нематериальных активов оформляются лицензионными, авторскими договорами, договорами коммерческой концессии (франчайзинга), дарения, мены, уступки прав, на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, другими видами договоров.

По лицензионному договору патентообладатель (лицензиар) обязуется предоставить право на использование охраняемого объекта нематериальных активов (например, объекта промышленной собственности, товарного знака) в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату), а последний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и осуществлять другие действия, предусмотренные договором. Лицензионный договор на передачу права пользования товарным знаком

должен содержать условие о том, что качество товаров лицензиата будет не ниже качества товаров лицензиара и что лицензиар будет осуществлять контроль за выполнением этого условия. Лицензионный договор подлежит регистрации в Роспатенте и без регистрации считается недействительным.

Исключительное право на программу для ЭВМ или базу данных может быть передано полностью или частично другим физическим или юридическим лицам по авторскому договору. Авторский договор о передаче исключительных прав заключается в письменной форме и должен устанавливать такие существенные условия, как объем и способы использования программы для ЭВМ или базы данных, порядок выплаты и размер вознаграждения, срок действия договора. Договоры о полной или частичной передаче исключительного права на программы для ЭВМ и базы данных могут быть зарегистрированы по соглашению сторон в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

По договору коммерческой концессии (аренды нематериальных активов) одна сторона (правообладатель) обязуется предоставить другой стороне (пользователю) за вознаграждение на срок или без указания срока право применять в предпринимательской деятельности пользователя комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав — товарный знак, знак обслуживания и другие объекты. Сторонами по договору коммерческой концессии могут быть коммерческие организации и граждане, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Договором о создании объекта интеллектуальной собственности предусматривается выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, права на результаты которых принадлежат заказчику.

В соответствии с договором об уступке прав одна из сторон на определенных условиях уступает (передает с прекращением действия собственных полномочий) исключительные права другой стороне, которая становится правообладателем.

К основным операциям поступления нематериальных активов относится их получение в собственность в качестве вклада в уставный капитал, приобретения за плату и безвозмездно, путем изготовления в организации, а также в пользование. Аналогичны основания выбытия нематериальных активов.

Основные записи на счетах бухгалтерского учета по формированию первоначальной стоимости объектов нематериальных активов, приобретенных за плату, представлены в табл. 10.2.

Таблица 10

Формирование на счетах бухгалтерского учета первоначальной стоимости приобретаемых объектов нематериальных активов

Вид расходов	Дебет счета, субсчета	Кредит счета, субсчета
1. Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором приобретения (уступки) прав правообладателю (продавцу)	08-5 «Приобретение НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
2. Суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов	08-5 «Приобретение НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
3. Регистрационные сборы и пошлины, связанные с приобретением исключительных прав	08-5 «Приобретение НМА»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
4. Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов	08-5 «Приобретение НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
5. Невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов	08-5 «Приобретение НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
6. Расходы, связанные с доведением нематериальных активов до пригодного к использованию состояния при выполнении работ сторонними организациями	08-5 «Приобретение НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
7. Расходы, связанные с доведением нематериальных активов до пригодного к использованию состояния при выполнении работ организацией-покупателем	08-5 «Приобретение НМА»	10 «Материалы», 02 «Амортизация основных средств», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Пример. Организация А заключила договор на создание товарного знака на сумму 11 800 руб. (включая НДС) с организацией Б. На регистрацию исключительного права на товарный знак затрачено 20 000 руб., в том числе пошлина за рассмотрение заявки о регистрации товарного знака — 7 000 руб., пошлина за регистрацию и выдачу свидетельства на товарный знак — 13 000 руб.

Первоначальная стоимость исключительного права на товарный знак включает:

стоимость услуг организации Б (Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками») — 10 000 руб. (11 800 – 1800);

сумму пошлины за рассмотрение заявки о регистрации товарного знака (Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с Роспатентом») — 20 000 руб.

В табл. 10.3 рассмотрен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета поступления объектов нематериальных активов по различным основаниям. Кроме указанных в табл. 10.3 проводок, в дебет субсчета 08-5 «Приобретение нематериальных активов» относятся расходы по формированию первоначальной стоимости объектов (см. табл. 10.2, записи 2—7).

Таблица 10.3

Записи на счетах бухгалтерского учета операций приобретения нематериальных активов

Хозяйственные операции	Дебет счета, субсчета	Кредит счета, субсчета
1. Приобретение НМА в качестве вклада в уставный капитал <ul style="list-style-type: none"> • погашение задолженности участников по вкладам в уставный капитал • передача объекта НМА в эксплуатацию 	08-5 «Приобретение НМА»	75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный капитал)»
	04 «Нематериальные активы»	08-5 «Приобретение НМА»
2. Приобретение НМА безвозмездно (по договору дарения и иным основаниям) <ul style="list-style-type: none"> • поступление объекта (по рыночной стоимости) • передача объекта НМА в эксплуатацию 	08-5 «Приобретение НМА»	98-2 «Безвозмездные поступления»
	04 «Нематериальные активы»	08-5 «Приобретение НМА»
3. Приобретение НМА за плату <ul style="list-style-type: none"> • поступление объекта (по покупной стоимости) 	08-5 «Приобретение НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Продолжение табл. 10.3

Хозяйственные операции	Дебет счета, субсчета	Кредит счета, субсчета
• НДС по приобретенным объектам	19-2 «НДС по приобретенным НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами»
• оплата приобретенных объектов	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.
• передача объекта НМА в эксплуатацию	04 «Нематериальные активы»	08-5 «Приобретение НМА»
• вычет НДС	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19-2 «НДС по приобретенным НМА»
4. Создание НМА в организации		
• расходы организации на создание НМА:	08-5 «Приобретение НМА»	10 «Материалы»
материальные	08-5 «Приобретение НМА»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
на оплату труда	08-5 «Приобретение НМА»	02 «Амортизация основных средств»
амortизация основных средств, использованных при создании НМА	08-5 «Приобретение НМА»	69 «Расходы по социальному страхованию и обеспечению»
Страховые взносы на обязательное страхование	04 «Нематериальные активы»	08-5 «Приобретение НМА»
• передача объекта НМА в эксплуатацию		
5. Приобретение НМА по договору мены		
• принят к учету объект НМА по стоимости обмениваемой продукции (товаров, работ, услуг)	08-5 «Приобретение НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Окончание табл. 10.3

Хозяйственные операции	Дебет счета, субсчета	Кредит счета, субсчета
• НДС по приобретенным НМА	19-2 «НДС по приобретенным НМА»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
• выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в обмен на приобретенный объект НМА	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	90-1 «Выручка»
• зачет обязательств по договору мены	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
• разница между стоимостью НМА и проданной продукции (товаров, работ, услуг)	90-1 «Выручка»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
• передача объекта НМА в эксплуатацию	04 «Нематериальные активы»	08-5 «Приобретение НМА»
6. Приобретение НМА в пользование по договору коммерческой концессии (франчайзинга)	Забалансовый счет «Нематериальные активы, принятые в пользование»	

Периодические платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности по договору коммерческой концессии включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода (Дебет 20, 25, 26 Кредит 76), а разовый платеж отражается в бухгалтерском учете пользователем как расходы будущих периодов (Дебет 97 Кредит 76), которые подлежат списанию в течение срока действия договора.

Если приобретение результатов интеллектуальной деятельности (например, программ для ЭВМ, информационных систем) не связано с передачей исключительных прав на них, то расходы на приобретение имущества в составе нематериальных активов не учитываются и признаются расходами по обычным видам деятельности. В этой ситуации покупатель приобретает право пользования, в соответствии с которым он может применять названные объекты по назначению, но не получает от разработчика (продавца) исключительных прав (на воспроизведение, распространение, переработку программного продукта). Разовые платежи при покупке объектов интеллектуальной собственности отражаются покупателем как расходы будущих периодов и подлежат списанию на расходы текущего периода в течение срока действия договора.

Пример. Организация приобрела программу автоматизации учета товаров на складе за 30 000 руб. (без НДС). Срок полезного использо-

вания программы — 5 лет. В бухгалтерском учете покупателя делаются следующие записи:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов» Кредит 51 «Расчетные счета» — 30 000 руб. — расходы на приобретение программы отнесены к расходам будущих периодов;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» (20 «Основное производство») Кредит 97 — 500 руб. ($30\,000 \text{ руб.} : 5 \text{ лет} : 12 \text{ месяцев} = 500 \text{ руб.}$) — ежемесячно часть стоимости программы относится к расходам по обычным видам деятельности текущего периода.

Выбытие нематериальных активов обусловлено их списанием в связи с истечением срока полезного использования (прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов) или моральным старением, уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, передачей безвозмездно, в счет вклада в уставные капиталы других организаций, в пользование и другими хозяйственными фактами. В табл. 10.4 представлен порядок отражения в бухгалтерском учете основных операций выбытия нематериальных активов.

Таблица 10.4

Записи на счетах бухгалтерского учета операций выбытия нематериальных активов

Хозяйственные операции	Дебет счета, субсчета	Кредит счета, субсчета
1. Списание объектов НМА в связи с истечением срока полезного использования либо моральным старением		
• списание суммы накопленной амортизации	05 «Амортизация НМА»	04 «Нематериальные активы»
• списание остаточной стоимости нематериальных активов	91-4 «Выбытие НМА»	04 «Нематериальные активы»
• убыток от списания нематериальных активов	99 «Прибыли и убытки»	91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»
2. Уступка (продажа) нематериальных активов		
• списание суммы накопленной амортизации	05 «Амортизация НМА»	04 «Нематериальные активы»
• списание остаточной стоимости нематериальных активов	91-4 «Выбытие НМА»	04 «Нематериальные активы»

Продолжение табл. 10.4

Хозяйственные операции	Дебет счета, субсчета	Кредит счета, субсчета
• отнесение расходов, связанных с выбытием нематериальных активов	91-4 «Выбытие НМА»	44 «Расходы на продажу», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расходы по социальному страхованию и обеспечению» и др.
• начисление НДС	91-4 «Выбытие НМА»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
• выручка от продажи НМА	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91-4 «Выбытие НМА»
• финансовый результат от уступки (продажи) нематериальных активов: при получении прибыли: формирование доходов от уступки (продажи) НМА отражение прибыли от уступки (продажи) НМА при получении убытка: формирование расходов от уступки (продажи) НМА отражение убытка от уступки (продажи) НМА	91-4 «Выбытие НМА» 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 99 «Прибыли и убытки»	91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 99 «Прибыли и убытки» 91-4 «Выбытие НМА» 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Для учета выбытия нематериальных активов рекомендуется ввести субсчет 91-4.

Для списания нематериальных активов, как и других видов имущества, приказом руководителя организации создается специальная комиссия, в состав которой входит главный бухгалтер (или бухгалтер). Комиссия должна установить причины списания объекта (моральный износ, длительное неиспользование актива для производственных или управленческих целей) и составить соответствующий акт. Акт на списание нематериального актива передается в бухгалтерию организации и на его основании в карточке учета нематериальных активов (Ф. № НМА-1) делается отметка о выбытии актива.

Если амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете, то одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений. По дебету субсчета 91-4 «Выбытие нематериальных активов» отражаются суммы остаточной стоимости нематериальных активов, понесенные в связи с выбытием расходы, суммы НДС по реализуемым активам. В кредит счета 91-4 относится выручка от продажи или другие доходы от выбытия нематериальных активов. Дебетовое (убыток, расход) или кредитовое (прибыль, доход) сальдо по счету 91-4 списывается на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», а в дальнейшем — на счет 99 «Прибыли и убытки».

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, поступления, связанные с этой деятельностью (к примеру, лицензионные платежи, доходы от продажи объектов нематериальных активов), считаются выручкой, которая учитывается по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 90-1.

Порядок бухгалтерского учета выбытия нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал других организаций либо в совместную деятельность рассмотрен в главе «Учет долгосрочных инвестиций и финансовых вложений».

Нематериальные активы, предоставленные организацией-правообладателем в пользование другой организации, не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя.

Инвентаризацией нематериальных активов предполагается проверка:

- наличия документов, подтверждающих право организации на их использование;
- правильности и своевременности отражения нематериальных активов в учете и балансе.

Организационно-методические основы инвентаризации имущества применимы и для целей проверки фактического наличия нематериальных активов в организации. Порядок учета излишков и недостач нематериальных активов, обнаруженных при инвентаризации, аналогичен порядку, установленному для основных средств.

10.4. Учет амортизации нематериальных активов

Стоймость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования. По нематериальным ак-

тивам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется. По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется. **Сроком полезного использования** является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

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

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Организация самостоятельно устанавливает нормы амортизации по нематериальным активам, исходя из их первоначальной стоимости и срока полезного использования. Нормы утверждаются приказом или распоряжением руководителя.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срока деятельности организации.

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

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки

отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В соответствии с положением по бухгалтерскому учету начисление амортизации объектов нематериальных активов производится одним из трех способов (рис. 10.3).

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.

Способы начисления амортизации нематериальных активов в бухгалтерском учете		
Линейный способ	Способ уменьшаемого остатка	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Рис. 10.3. Амортизация нематериальных активов

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

- при **линейном способе** — исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;
- при **способе уменьшаемого остатка** — исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах;
- при **способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно 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.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом.

Порядок расчета амортизационных отчислений при соответствующих способах аналогичен рассмотренному в главе 9 «Учет основных средств».

Начисление амортизации по нематериальным активам производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном году; амортизация начисляется равномерно (ежемесячно) и включается в затраты производства и расходы на продажу. Амортизация не начисляется по нематериальным активам, по которым в соответствии с установленным порядком не производится погашение стоимости (например, по товарным знакам, знакам обслуживания). В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

Согласно принятой учетной политике организация может использовать для различных видов нематериальных активов разные варианты учета амортизации; выбранный вариант применяется в течение всего срока полезного использования НМА.

Для начисления амортизации используется отдельный пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов». На счете 05 ведется учет информации о накопленных амортизационных отчислениях по объектам нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, по которым производится погашение стоимости. По кредиту счета 05 учитывается начисление амортизации, а по дебету — списание амортизации по выбывшим нематериальным активам.

При начислении амортизации по объектам нематериальных активов, используемым соответственно при капитальном строительстве, в основном и вспомогательном производстве, на общепроизводственные, общехозяйственные нужды, в обслуживающих производствах и хозяйствах, в торговой деятельности, делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»

К-т 05 «Амортизация нематериальных активов».

Списание суммы накопленной амортизации при выбытии объектов нематериальных активов оформляется проводкой:

Д-т 05 «Амортизация нематериальных активов»
К-т 04 «Нематериальные активы».

Путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости погашается стоимость положительной деловой репутации. Отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты организации как прочий доход.

При полном погашении стоимости амортизируемого объекта НМА последний до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов продолжает отражаться в бухгалтерском учете в условной оценке, принятой организацией на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочих доходов:

Д-т 04 «Нематериальные активы»
К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоймость безвозмездно полученных амортизуемых нематериальных активов списывается на сумму ежемесячно начисляемой амортизации на доходы организации следующей проводкой:

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

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-4 «Выбытие нематериальных активов».

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

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта НМА к бухгалтерскому учету, до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Начисление амортизационных отчислений прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания объекта НМА с бухгалтерского учета.

В отличие от ПБУ 14/2007 в налоговом учете предложено два метода начисления амортизации (рис. 10.4).

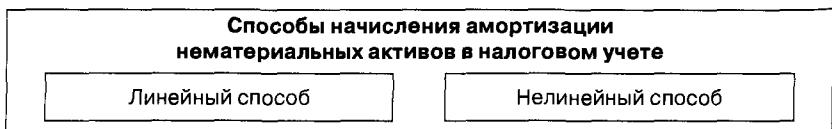


Рис. 10.4. Амортизация нематериальных активов

Для начисления амортизации объекты нематериальных активов, как и основных средств, распределяют на 10 групп. Линейный способ начисления амортизации применяется для объектов нематериальных активов 8–10-й групп (20–30 лет и свыше) независимо от срока их службы при вводе в эксплуатацию. По остальным нематериальным активам организация вправе применять любой способ начисления амортизации, предусмотренный для данного рода объектов.

Для целей налогообложения не подлежат амортизации приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение нематериальных активов; приведите их состав.
2. Что понимается под сроком полезного использования нематериальных активов? Назовите способы определения этого срока.
3. Что понимается под исключительными правами на результаты интеллектуальной деятельности?
4. Что относится к объектам интеллектуальной собственности?
5. Назовите основные нормативные документы, определяющие порядок бухгалтерского учета нематериальных активов.
6. Назовите основные объекты нематериальных активов.
7. Каковы условия принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету?
8. Что является единицей бухгалтерского учета нематериальных активов?
9. Перечислите виды оценок нематериальных активов.
10. Какие расходы относятся к первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретаемых за плату?
11. Укажите основные записи на счетах бухгалтерского учета фактов приобретения нематериальных активов по различным основаниям.
12. Приведите основные бухгалтерские проводки при выбытии нематериальных активов.
13. Укажите порядок записей продажи нематериальных активов по счету 91-4 «Продажа прочих активов».
14. Перечислите способы начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам, раскройте их содержание.
15. По каким нематериальным активам амортизация не начисляется?
16. Укажите сроки начала и окончания начисления амортизации.

17. Какие варианты бухгалтерского учета амортизации нематериальных активов вы знаете?
18. Приведите основные бухгалтерские проводки в условиях различных вариантов начисления амортизации.
19. Охарактеризуйте назначение и порядок инвентаризации нематериальных активов.
20. Назовите счета синтетического учета нематериальных активов.
21. Как ведется аналитический учет нематериальных активов?

Тесты

1. Дайте наиболее полное понятие нематериальных активов			
Ответы	1	Это объекты, которые имеют денежную оценку и приносят доход	
	2	Это объекты, которые используются длительное время и приносят доход	
	3	Это объекты, обладающие способностью отчуждения и приносящие доход	
	4	Это объекты, приносящие экономические выгоды, на которые у организации есть права, идентифицируемые, используемые в течение длительного времени, не имеющие материально-вещественной формы, изначально не предназначенные для продажи	
2. Что входит в состав нематериальных активов?			
Ответы	1	Права на объекты интеллектуальной собственности, организационные расходы	
	2	Деловая репутация и организационные расходы	
	3	Деловая репутация организации и права на объекты интеллектуальной собственности	
	4	Организационные расходы, деловая репутация организации, права на объекты интеллектуальной собственности	
3. Для оценки нематериальных активов в балансе используется стоимость:			
Ответы	1	Первоначальная	
	2	Остаточная	
	3	Рыночная	
	4	Договорная	
4. Какой записью на счетах бухгалтерского учета отражается приобретение нематериальных активов у юридических и физических лиц?			
Ответы	1	Д-т 04 К-т 60, 76	
	2	Д-т 08 К-т 60, 76	
	3	Д-т 04 К-т 50, 51, 52	
	4	Д-т 08 К-т 50, 51, 52	

5. Какая бухгалтерская проводка составляется при оприходовании нематериальных активов, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал?

Ответы	1	Д-т 04 К-т 80
	2	Д-т 01 К-т 75
	3	Д-т 04 К-т 75
	4	Д-т 08 К-т 75; Д-т 04 К-т 08

6. Укажите правильную проводку «Оприходованы нематериальные активы, ранее полученные от юридических и физических лиц»

Ответы	1	Д-т 04 К-т 60
	2	Д-т 04 К-т 83
	3	Д-т 04 К-т 08
	4	Д-т 04 К-т 51, 52

7. Какая бухгалтерская запись делается при выбытии нематериальных активов по остаточной стоимости?

Ответы	1	Д-т 91 К-т 04
	2	Д-т 90 К-т 04
	3	Д-т 91-4 К-т 04
	4	Д-т 91 К-т 62

8. Какая бухгалтерская проводка на сумму начисленной или поступившей выручки от продажи (выбытия) нематериальных активов правильная?

Ответы	1	Д-т 51, 52 К-т 91-4
	2	Д-т 62, 76 К-т 91-4
	3	Д-т 62, 51 К-т 91-4
	4	Д-т 50 К-т 91-4

9. Укажите способы начисления амортизации нематериальных активов:

Ответы	1	Линейный, уменьшающего остатка
	2	Пропорционально объему продукции, сумме чисел лет срока полезного использования
	3	Линейный, пропорционально объему продукции, способ уменьшающего остатка
	4	Уменьшающего остатка, пропорционально объему продукции

10. Что означает бухгалтерская запись Д-т 20 К-т 05?

Ответы	1	Начисление амортизации по объектам нематериальных активов, используемым во вспомогательном производстве
	2	Начисление амортизации по объектам нематериальных активов, используемым на общественные нужды
	3	Начисление амортизации по объектам нематериальных активов, используемым в основном производстве
	4	Начисление амортизации по объектам нематериальных активов, используемым в обслуживающих производствах и хозяйствах

11. Какие объекты относятся к нематериальным активам?

Ответы	1	Результаты интеллектуальной деятельности
	2	Объекты интеллектуальной собственности
	3	Объекты, обладающие способностью отчуждения и приносящие доход
	4	Исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности

12. Что понимается под инвентарным объектом нематериальных активов?

Ответы	1	Лицензионный договор
	2	Совокупность прав, возникающих из одного документа — основания приобретения нематериальных активов
	3	Условное обозначение (код) объекта нематериальных активов
	4	Права, деловая репутация, организационные расходы

13. Какие способы начисления амортизации нематериальных активов используются в бухгалтерском учете?

Ответы	1	Нелинейный
	2	По сумме чисел лет срока полезного использования объекта НМА
	3	Линейный
	4	Устанавливается организацией самостоятельно

14. На каком счете бухгалтерского учета формируется первоначальная стоимость нематериальных активов?

Ответы	1	04 «Нематериальные активы»
	2	08-5 «Приобретение нематериальных активов»
	3	60 «Расчеты с поставщиками и покупателями»
	4	08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ»

15. Доходы от аренды нематериальных активов в бухгалтерском учете относятся:

Ответы	1	К прочим доходам
	2	К чрезвычайным доходам
	3	К доходам от обычных видов деятельности
	4	К доходам от обычных видов деятельности или к прочим доходам

16. Какой бухгалтерской записью отражается передача объектов нематериальных активов в эксплуатацию?

Ответы	1	Д-т 04 К-т 08-5
	2	Д-т 04 К-т 60 (76)
	3	Д-т 60 К-т 62
	4	Д-т 60 К-т 08-5

17. Как отражаются в бухгалтерском учете расходы, связанные с приобретением компьютерной программы «АРМ бухгалтера», срок полезного использования которой составляет 3 года? При этом исключительные права на программу на передаются.

Ответы	1	Д-т 97 К-т 51; Д-т 20 К-т 97
	2	Д-т 26 К-т 05
	3	Д-т 97 К-т 51; Д-т 26 К-т 97
	4	Д-т 97 К-т 51; Д-т 25 К-т 97

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 10. Учет нематериальных активов	1	4
	2	3
	3	2
	4	2
	5	4
	6	3
	7	3
	8	3
	9	3
	10	3
	11	4
	12	2
	13	3
	14	2
	15	4
	16	1
	17	3

Глава 11

УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

11.1. Понятие, классификация и первичные документы учета материалов

Понятие «материалы» является собирательным, обозначающим разные элементы производства (как правило, материалы используются в качестве предметов труда). Главная задача контроля за движением материалов состоит в поддержании оптимального количественного уровня материалов на производстве, так как излишние запасы ведут к иммобилизации средств, дополнительным затратам на хранение.

Основными нормативными документами, регулирующими учет материалов, является ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [29], Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [62], Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды [64].

В соответствии с ПБУ 5/01 к бухгалтерскому учету принимаются как материально-производственные запасы (МПЗ) активы:

- используемые в качестве сырья при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- предназначенные для продажи (товары и готовая продукция);
- применяемые для управленческих нужд организации.

Таким образом, материалы (производственные запасы) являются частью МПЗ (рис. 11.1).



Рис. 11.1. Состав материально-производственных запасов

Материалы можно условно объединить в 14 групп, 11 из которых соответствуют названиям субсчетов к счету 10 «Материалы»:

1. Сырье и материалы.
2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали.
3. Топливо.
4. Тара и тарные материалы.
5. Запасные части.
6. Прочие материалы.
7. Материалы, переданные в переработку на сторону.
8. Строительные материалы.
9. Инвентарь и хозяйствственные принадлежности.
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе.
11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.
- Для организаций, занятых производством сельскохозяйственной продукции, целесообразно выделить еще три группы материальных запасов.
12. Семена, посадочный материал и корма (покупные и собственного производства).
13. Минеральные удобрения.
14. Ядохимикаты, используемые для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепараты, медикаменты и химикаты, используемые для борьбы с болезнями сельскохозяйственных животных, и др.

При осуществлении учета производственных запасов используются следующие унифицированные формы первичной документации.

Доверенность (ф. № М-2 и № М-2а) — применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей от поставщика.

Приходный ордер (ф. № М-4) — используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Приходный ордер составляется в одном экземпляре материально ответственным лицом в день поступления ценностей на склад.

Акт о приемке материалов (ф. № М-7) — предназначен для оформления поступления материальных ценностей в тех случаях, когда имеются расхождения по количеству, качеству, ассортименту с данными сопроводительных документов поставщика, а также при приемке материалов, поступивших без документов поставщика (неотфактурованных поставок).

Лимитно-зaborная карта (ф. № М-8) — используется для оформления отпуска со склада в производственные подразделения организации в пределах установленного лимита материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции, выполнении работ, оказании услуг.

Требование-накладная (ф. № М-11) — применяется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.

Накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15) — предназначена для учета отпуска материальных ценностей структурным подразделениям организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям.

Карточка учета материалов (ф. № М-17) заполняется на каждый номенклатурный номер материала, служит для количественного учета движения материалов на складе по сортам, видам и размерам.

Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф. № М-35), применяется для оформления поступления пригодных к использованию в организации материальных ценностей, полученных в процессе ликвидации основных средств.

От некоторых форм первичной документации можно отказаться, если в организации введен автоматизированный учет.

Кроме перечисленных документов, для учета материальных ценностей используются:

- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ-3);
- сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (ф. № ИНВ-19);
- сопроводительные документы (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения);
- акт о покупке материалов на рынке;
- акт перевода единиц измерения материалов;
- акт-заключение о чрезвычайных ситуациях;
- акт на списание материалов.

В расчетах за приобретенные организацией материальные ценности применяются:

- товарно-транспортная накладная (ф. № 1-Т);
- счет-фактура;
- банковские расчетно-платежные документы;
- приходный и расходный кассовые ордера и др.

11.2. Оценка и учет материалов при их заготовлении и приобретении

Бухгалтерский учет заготовления и приобретения материалов осуществляется на активном синтетическом счете 10 «Материалы» либо по фактической себестоимости, либо для удобства — по учетной стоимости (рис. 11.2).

Способ оценки материалов при их заготовлении

По фактической себестоимости

По учетной стоимости

Рис. 11.2. Оценка материалов при их приобретении

В зависимости от источника поступления материалов возможны различные варианты определения их фактической себестоимости (табл. 11.1).

Таблица 11.1

**Методика определения фактической себестоимости материалов
при их приобретении**

№ п/п	Источник поступления МПЗ	Метод определения фактической себестоимости материалов
1	Приобретение МПЗ за плату	Фактические затраты на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (включая затраты по заготовке и доставке МПЗ, расходы по страхованию, затраты по доведению МПЗ до пригодного к использованию состояния)
2	Изготовление самой организацией	Фактические затраты, связанные с производством данных МПЗ
3	Получение по договору дарения или безвозмездно	Текущая рыночная стоимость* на дату принятия к бухгалтерскому учету
4	Внесение учредителями (участниками) в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации
5	Получение в обмен на другое имущество или при исполнении обязательств (оплате) неденежными средствами	Стоймость 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 материально-производственных запасов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально-производственные запасы

* Текущая рыночная стоимость имущества — сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива.

Окончание табл. 11.1

№ п/п	Источник поступления МПЗ	Метод определения фактической себестоимости материалов
6	Приобретение за иностранную валюту	По стоимости в рублях путем перерасчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету
7	Приобретение в результате выбытия основных средств или другого имущества	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету
8	Приобретение имущества в пользование или распоряжение	Оценка, предусмотренная в договоре передачи имущества во временное пользование или распоряжение
		В фактическую себестоимость материально-производственных запасов, приобретаемых по договорам дарения, мены, в качестве вклада в уставный капитал, в результате выбытия основных средств и иного имущества, включаются также фактические затраты организации на доставку МПЗ и приведение их в состояние, пригодное для использования. Фактическая себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

К фактическим затратам, относимым к фактической себестоимости материалов, приобретаемых за плату, относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с соглашением поставщику;
- суммы, уплачиваемые организациям за консультационные и информационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг);
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Для оценки материально-производственных запасов в текущем учете могут применяться учетные цены, устанавливаемые организацией по каждому виду МПЗ. Фактическая себестоимость материалов на отчетную дату определяется по учетным ценам, скорректированным на процент отклонения фактических затрат от стоимости по учетным ценам.

Для синтетического учета наличия и движения собственных производственных запасов организации предназначены активные счета: 10 «Материалы», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Не принадлежащие организации материальные ценности учитываются на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и на счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Рассмотрим с использованием практических ситуаций особенности отражения в бухгалтерском учете поступления материалов по источникам их поступления.

Учет приобретения материалов за плату

Пример. Предприятие приобрело 1000 кг сахарного песка на сумму 11 000 руб., в том числе НДС — 1000 руб. Расходы по доставке сахарного песка на склад составили 1770 руб., в том числе НДС — 270 руб. В отчетном периоде 800 кг сахарного песка израсходовано.

В табл. 11.2 приведен порядок отражения указанных выше операций на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 11.2

Записи на счетах бухгалтерского учета при приобретении материалов за плату

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Оприходован поступивший на склад сахарный песок в количестве 1000 кг	Приходный ордер, на складная поставщика	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	10 000
Учен НДС на стоимость песка	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1000
Учтены транспортные расходы по доставке песка	Акт об оказании услуг по доставке	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	1500

Окончание табл. 11.2

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Учен НДС на стоимость транспортных услуг	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	270
Произведена оплата сахарного песка и транспортных расходов поставщику с расчетного счета	Выписка банка, платежное поручение	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»	12 770
Произведен налоговый вычет по НДС	Книга покупок, счета-фактуры	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 «НДС по приобретенным ценностям»	1270
Списана стоимость сахарного песка, переданного в производство	Накладная на отпуск материалов	20 «Основное производство»	10 «Материалы»	9200

Учет приобретения материалов, изготовленных в организации, внесенных в качестве вклада в уставный капитал, получения безвозмездно и от ликвидации имущества

Пример. Во вспомогательном производстве организации хозяйственным способом изготовлены материалы на сумму 8000 руб.

В этом случае в бухгалтерском учете делается следующая проводка:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 23 «Вспомогательное производство» — 8000 руб.

Пример. Учредителями в качестве вклада в уставный капитал внесены материалы на сумму 30 000 руб. Оприходование материалов в этой ситуации оформляется проводкой:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал» — 30 000 руб.

Фактическая себестоимость МПЗ, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости.

Пример. Предприятие получило безвозмездно материалы, рыночная стоимость которых 90 000 руб. В отчетном периоде эти материалы израсходованы в основном производстве на сумму 40 000 руб.

Порядок отражения в бухгалтерском учете приобретенных безвозмездно материалов представлен в табл. 11.3.

Таблица 11.3

**Записи на счетах бухгалтерского учета
при получении материалов безвозмездно**

Хозяйственная операция	Документ- основание	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Оприходованы по- ступившие на склад безвозмездно мате- риалы	Приходный ордер, на- кладная	10 «Мате- риалы»	98 «Доходы будущих периодов»	90 000
Списана стоимость материалов, пере- данных в произ- водство	Накладная на отпуск материалов	20 «Основ- ное произ- водство»	10 «Матери- алы»	40 000
Увеличена сумма прочих доходов на сумму передан- ных в производство материалов, полу- ченных безвоз- мездно	Справка-рас- чет бухгалте- рии	98 «Доходы будущих периодов»	91 «Про- чие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие до- ходы»	40 000

В случае оприходования материалов, полученных от ликвидации основных средств, делается следующая учетная запись:

Д-т 10 «Материалы»
К-т 99 «Прибыли и убытки».

11.3. Оценка и учет материалов при их выбытии

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится одним из трех способов (рис. 11.3).

Способ оценки материалов в бухгалтерском учете при их выбытии		
По себестоимости каждой единицы	По средней себестоимости	ФИФО (FIFO — first-in first-out)

Rис. 11.3. Оценка материалов при их выбытии

Выбранный организацией способ оценки материалов при их выбытии должен быть закреплен в учетной политике. Способ оценки должен быть единым по группам либо видам материалов и не может изменяться в течение года.

Способ оценки материалов при списании по себестоимости каждой единицы применяется по материалам, используемым в особом порядке (драгоценные материалы, камни т. п.), или по материалам, которые не могут заменять друг друга.

Средняя себестоимость материалов, по которой они списываются в производство в течение месяца, определяется по формуле

$$СЦ = \frac{O_n + П}{K_n + K_p},$$

где СЦ — средняя себестоимость материалов; O_n — фактическая себестоимость остатка материалов на начало месяца; $П$ — фактическая себестоимость поступивших за месяц материалов; K_n — количество материалов на начало месяца; K_p — количество поступивших за месяц материалов.

При этом фактическая себестоимость остатка материалов на конец месяца определяется по формуле

$$O_k = СЦ \times K_{ост},$$

где O_k — фактическая себестоимость остатка материалов на конец месяца; $K_{ост}$ — количество материалов, числящихся на конец месяца в остатке.

При оценке способом **ФИФО** (FIFO — first-in first-out (первым поступил — первым использован)) материалы списываются в производство по ценам в последовательности их закупок, т. е. материалы, первыми поступающие в производство (независимо от того, из каких партий отпускаются материалы), оцениваются по себестоимости первых по времени закупок с учетом остатков материалов, числящихся на начало месяца. Остатки материалов на конец месяца оцениваются по фактической себестоимости последних по времени закупок.

Рассмотрим на примере порядок определения фактической себестоимости израсходованных за месяц материалов различными способами. Сведения об остатках и поступлении материалов приведены в табл. 11.4. Расход материалов за месяц составил 1600 ед.

Таблица 11.4

Показатели поступления материалов за отчетный месяц

Показатели	Кол-во ед.	Цена единицы	Сумма
1. Остаток материалов на начало месяца	400	8	3200
2. Поступило в течение месяца:			
первая партия	600	8	4800
вторая партия	500	12	6000
третья партия	200	15	3000
Итого поступило	1300		13800
Сумма	1700		17000

Предположим, что при оценке материалов по себестоимости каждой единицы в течение отчетного периода израсходовано 580 ед. — из первой партии, 470 ед. — из второй, 190 ед. — из третьей, 360 ед. — из остатка (всего 1600 ед.). Общая сумма отпущенных материалов составит:

$$(580 \times 8) + (470 \times 12) + (190 \times 15) + (360 \times 8) = 16010 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость остатка материалов на конец месяца:

$$17\,000 \text{ руб.} - 16\,010 \text{ руб.} = 990 \text{ руб.}$$

При втором способе оценки материалов при выбытии первоначально определим среднюю себестоимость единицы материалов:

$$\frac{3200 + 13\,800}{400 + 1300} = 10 \text{ (руб.)}$$

Фактическая себестоимость материалов, списываемых в производство, составит:

$$1600 \text{ ед.} \times 10 \text{ руб.} = 16\,000 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость остатка материалов на конец месяца равна:

$$100 \text{ ед.} \times 10 \text{ руб.} = 1000 \text{ руб.}$$

В соответствии с методом ФИФО стоимость материалов, списываемых в производство, составляет:

$$(400 \times 8) + (600 \times 8) + (500 \times 12) + (100 \times 15) = 15\,500 \text{ руб.}$$

Израсходованы материалы из всех партий, кроме последней — третьей. Фактическая себестоимость остатка материалов равна:

$$100 \times 15 = 1500 \text{ руб.}$$

Как следует из табл. 11.5, использование способа ФИФО в условиях инфляции позволяет снизить себестоимость готовой продукции (работ, услуг), повысить прибыль, а также увеличить сумму остатка производственных запасов.

Таблица 11.5

**Сводная таблица расчета
фактической себестоимости материалов**

№ п/п	Метод списания материалов в производство	Себестоимость материалов, списываемых в производство, руб.	Остаток материалов на конец месяца, руб.
1	Себестоимость каждой единицы	16010	990
2	Средняя себестоимость	16 000	1000
3	ФИФО	15 500	1500

В бухгалтерском учете на сумму фактической себестоимости списываемых материалов делается запись:

Д-т 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу»

К-т 10 «Материалы»

В отличие от ПБУ 5/01, в налоговом учете предложено четыре способа оценки материально-производственных запасов при их выбытии (рис. 11.4).

Способ оценки материалов в налоговом учете при их выбытии			
По себестоимости каждой единицы	По средней себестоимости	ФИФО (FIFO — first-in first-out)	ЛИФО (LIFO — last-in first-out)

Рис. 11.4. Оценка материалов при их выбытии

Выбытие материалов при их продаже, передаче в качестве вклада в уставный капитал, передаче безвозмездно оформляется накладной на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15) и отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета показывается фактическая себестоимость выбывших ценностей, расходы, связанные с их выбытием.

Пример. Предприятие продало материалы на сумму 70 800 руб., в том числе НДС 18% — 10 800 руб. Фактическая себестоимость проданных материалов составила 50 000 руб.

В табл. 11.6 приведены основные записи бухгалтерского учета продажи материалов.

Таблица 11.6

Записи на счетах бухгалтерского учета продажи материалов

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списана стоимость реализованных материалов	Накладная	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»	10 «Материалы»	50 000
Начислена выручка от продажи материалов	Накладная	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»	70 800
Начислен НДС по реализованным материалам	Счет-фактура, книга продаж	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»	68 «Расчеты по налогам и сборам»	10 800
Определен финансовый результат (прибыль) по реализованным материалам	Справка-расчет бухгалтерии	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»	99 «Прибыли и убытки»	10 000

Передача организацией материалов обособленным подразделениям оформляется накладной ф. № М-15 и фиксируется на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Ликвидация материальных ценностей вследствие чрезвычайных ситуаций отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» на основании сличительной ведомости результатов инвентаризации ТМЦ (ф. № ИНВ-19). Возврат материалов поставщику при обнаружении дефектов на основании акта о приемке материалов (ф. № М-7) отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (табл. 11.7). В приведенных в таблице записях кредитуется счет 10 «Материалы».

Таблица 11.7

Записи на счетах бухгалтерского учета операций выбытия материалов

Хозяйственная операция	Корреспондирующий счет
Отгружены материалы сторонним организациям (в том числе при продаже по договорам купли-продажи, мены, посредническим) либо отпущены своим работникам	Д-т 91-2 «Прочие расходы»
Переданы материальные ценности в качестве вклада в уставный капитал	Д-т 91-2 «Прочие расходы»
Переданы материальные ценности безвозмездно	Д-т 91-2 «Прочие расходы»
Переданы материальные ценности обособленным подразделениям	Д-т 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»
Ликвидация материальных ценностей вследствие чрезвычайных ситуаций	Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»
Возврат материалов поставщику при обнаружении дефектов	Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

11.4. Особенности учета материалов с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Определить фактическую себестоимость материалов во многих случаях возможно лишь по некоторым партиям материалов. Материально-производственные запасы удобно учитывать по учетным ценам. В качестве учетной цены может использоваться средняя цена на начало отчетного периода по аналогичным запасам. Для учета материалов по учетным ценам дополнительно используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При использовании счетов 15 и 16 на счете 10 «Материалы» показывается стоимость по учетным ценам.

Пример. Предприятие получило от поставщика материалы на сумму 23 000 руб., НДС — 4140 руб. Стоимость доставки материалов 2950 руб., в том числе НДС 18% — 450 руб. Учетная цена материалов 24 000 руб.

Записи на счетах бухгалтерского учета указанных операций с применением счетов 15 и 16 даны в табл. 11.8.

Таблица 11.8

**Записи на счетах бухгалтерского учета материалов
с использованием счетов 15, 16**

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.
Получены материалы по цене поставщика	Приход-ный ордер, накладная поставщика	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	23 000
Учен НДС на стоимость материалов	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	4140
Учтены транспортные расходы по доставке материалов	Акт об оказании услуг по доставке	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	2500
Учен НДС на стоимость транспортных услуг	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	450
Оприходованы материалы по учетным ценам	Акт	10 «Материалы»	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	24 000
Определено отклонение фактической стоимости материалов от стоимости, рассчитанной по учетным ценам: $(23\,000 + 2500) - 24\,000 = 1500$ руб.	Справка-расчет бухгалтерии	16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»	1500

Как видно из примера, при учете материалов с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» возникающие суммы отклонений фактической себестоимости от учетной аккумули-

руются на счете 16. На счете 10 материалы учитываются по учетным ценам. Счет 15 конечного сальдо не имеет.

Сумма отклонений, подлежащих списанию, рассчитывается по формуле

$$\Sigma_{\text{откл.}} = \frac{C_{10}(\text{сч. } 16) + D_t(\text{сч. } 16)}{C_{10}(\text{сч. } 10) + D_t(\text{сч. } 10)} \times K_t(\text{сч. } 10),$$

где C_{10} (сч. X) — сальдо на начало месяца по дебету счета № X, D_t (сч. X) — оборот по дебету счета № X за отчетный месяц, K_t (сч. X) — оборот по кредиту счета X за отчетный месяц.

Пример. На предприятии числится остаток материалов на складе по учетным ценам 44 000 руб. Отклонение в стоимости материальных ценностей на начало месяца — 3330 руб. В течение месяца оприходованы материалы по учетным ценам на сумму 75 000 руб. Фактическая себестоимость материалов составила 94 400 руб., в том числе НДС — 14 400 руб. В том же месяце списаны материалы на сумму 68 000 руб. по учетным ценам.

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующим образом:

Д-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 80 000 руб. — отражена фактическая себестоимость материалов без учета НДС.

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 14 400 руб. — учтен НДС по приобретенным материалам.

Д-т 10 «Материалы»

К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» 75 000 руб. — оприходованы материалы по учетным ценам.

Для наглядности и упрощения дальнейших расчетов и ведения бухгалтерских записей составим оборотную ведомость по счетам (табл. 11.9).

Таблица 11.9

Оборотная ведомость по счетам бухгалтерского учета материалов с использованием счетов 15, 16

№ счета	Наименование счета	Сальдо 1		Обороты		Сальдо 2	
		Д	К	Д	К	Д	К
10	Материалы	44 000		75 000	68 000	51 000	
15	Заготовление и приобретение материальных ценностей			80 000	80 000		
16	Отклонение в стоимости материальных ценностей	3330		5000	4760	3570	

Д-т 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

К-т 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» 5000 руб. — отражено отклонение в стоимости материалов (80 000 – 75 000).

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 10 «Материалы» 68 000 руб. — списаны материалы в производство по учетным ценам.

Рассчитываем подлежащую списанию сумму отклонения в стоимости материальных ценностей:

$$\Sigma_{\text{откл.}} = \frac{3330 + 5000}{44000 + 75000} \times 68000 = 4760 \text{ руб.}$$

На сумму рассчитанного отклонения делается проводка:

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» 4760 руб. — списано отклонение в стоимости материалов за отчетный месяц.

11.5. Аналитический учет материалов на складах и в бухгалтерии

Учет материалов на складе необходим для обеспечения деятельности организации соответствующими материальными ресурсами, а также для сохранности последних. В этих целях создаются специализированные склады для хранения основных и вспомогательных материалов, топлива, запасных частей, хозяйственного инвентаря и других материалов. Каждому складу присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается в документах, относящихся к операциям данного склада. На складах (кладовых) материальные ценности размещаются по секциям, а внутри них — по группам, типам и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту). Учет материалов на складе осуществляется заведующим складом (кладовщиком), являющимся материально ответственным лицом.

Учет ведется на карточках учета материалов. На каждый номенклатурный номер материалов открывается отдельная карточка. Ведение учета материалов допускается также в книге учета материалов, ведомостях движения и остатков материалов.

Первичные документы после записи их данных в карточках учета передаются в бухгалтерию. Сдача документов оформляется реестром, в котором указывают наименования и номера сдаваемых докумен-

тов. Материально ответственные лица составляют месячные отчеты об остатках и движении материалов.

Учет материалов в бухгалтерии. Аналитический учет ведется:

а) при помощи карточек аналитического учета, отличающихся от карточек складского учета наличием не только натуральных, но и стоимостных измерителей; остатки и обороты по карточкам сверяются с данными складского учета;

б) путем составления оборотных ведомостей в натуральном и денежном выражении по каждому складу и счету;

в) с применением оперативно-бухгалтерского (сальдового) метода учета, при котором в бухгалтерии по данным карточек складского учета формируется ведомость учета остатков материалов на складе; правильность перенесения остатков материальных запасов с карточек складского учета в ведомость проверяется работниками бухгалтерии.

Наиболее прогрессивным является сальдовый метод учета материалов, при котором бухгалтерия использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах. Работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом переносит количественные данные об остатках из карточек складского учета в ведомость. После проверки работником бухгалтерии ведомость передается в бухгалтерию, где остатки материалов оцениваются по учетным ценам и выводятся итоги.

На основании указанных сальдовых ведомостей составляется сводная сальдовая ведомость. Для обобщения и группировки информации о движении материалов используются ведомости движения материалов.

11.6. Учет материалов на забалансовых счетах

Материальные ценности, не принадлежащие организации, учитываются на забалансовых счетах. Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, используют счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Организации-покупатели учитывают на счете 002 товарно-материальные ценности в случаях получения от поставщиков товарно-материальных ценностей, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты; получения от поставщиков неоплаченных товарно-материальных ценностей, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты; принятия товарно-материальных ценностей на ответственное хранение по прочим причинам. Организации-поставщики учитывают на счете 002 оплаченные покупателями товарно-материальные ценности, которые оставлены на ответственном

хранении, оформленные сохранными расписками, но не вывезенные по причинам, не зависящим от организаций. Товарно-материальные ценности учитываются на счете 002 в ценах, предусмотренных в приемо-сдаточных актах или в счетах — платежных требованиях. Аналитический учет по счету 002 ведется по организациям-владельцам, по видам и сортам материалов, местам их хранения.

Для обобщения информации о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем, предназначен счет 003 «Материалы, принятые в переработку». Учет затрат по переработке или доработке сырья и материалов ведется на счетах учета затрат на производство, отражающих связанные с этим затраты (за исключением стоимости сырья и материалов заказчика). Сыре и материалы заказчика, принятые в переработку, учитываются на счете 003 по ценам, предусмотренным в договорах. Аналитический учет по счету 003 ведется по заказчикам, видам, сортам сырья и материалов и местам их нахождения.

11.7. Инвентаризация материалов и учет ее результатов

Для проведения инвентаризации наименования и коды товарно-материальных ценностей заносятся в инвентаризационные описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных.

Излишки материально-производственных запасов, выявленные в результате проведенной инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете как прочие доходы:

Д-т 10 «Материалы»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» — оприходованы материальные ценности, обнаруженные при инвентаризации.

Эти излишки приходуются на основании сличительной ведомости результатов инвентаризации ТМЦ (ф. № ИНВ-19) и приходного ордера (ф. № М-4).

При выявлении фактов недостач, хищений, порчи материалов их фактическая себестоимость или ее часть списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 10 «Материалы» — недостачи и потери материальных ценностей, обнаруженные при инвентаризации; хищение и порча материальных ценностей отнесены в дебет счета 94.

Со счета 94 стоимость недостающих и испорченных материалов списывают на счета издержек производства и обращения (если потери в пределах норм), в дебет счета 73 «Расчеты по возмещению материаль-

ногого ущерба» (при установлении конкретных виновников), в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (при отсутствии конкретных виновников или если во взыскании недостающих или испорченных ценностей отказано судом). В бухгалтерском учете делаются следующие проводки:

1) Д-т 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — списаны недостачи в пределах норм естественной убыли на счета издержек производства или обращения;

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

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — списаны недостачи сверх норм естественной убыли и хищения, когда установлены виновные лица;

3) Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»

К-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — списаны недостачи сверх норм естественной убыли и хищения, когда виновные лица не установлены, или при отказе суда во взыскании ущерба вследствие необоснованности исков.

Стоимость материалов, утраченных в результате стихийных бедствий, списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от операций с материалами определяется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем сопоставления оборотов дебета субсчета 91-2 «Прочие расходы» и кредита 91-1 «Прочие доходы». Если оборот дебета больше оборота кредита, то это убыток, который списывается в отчетном периоде на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Д-т 99 «Прибыли и убытки»

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

Если оборот кредита больше оборота дебета, то это прибыль, на сумму которой делается запись:

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

К-т 99 «Прибыли и убытки».

Контрольные вопросы

1. Какие активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов?
2. В какой оценке принимаются к бухгалтерскому учету материально-производственные запасы?

3. Что понимается под учетной ценой?
4. С какой целью организации используют учетные цены материалов?
5. Каким образом определяется фактическая себестоимость материалов, если их учет ведется в учетных ценах?
6. Перечислите основные формы первичных документов, используемых при осуществлении учета производственных запасов.
7. Какие методы оценки материалов при их выбытии вы знаете?
8. С какой целью в бухгалтерском учете материалов используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»?
9. Каким образом рассчитывается сумма отклонений в стоимости материальных ценностей, подлежащих списанию?
10. Какие методы аналитического учета материально-производственных запасов используются на складе и в бухгалтерии? В чем преимущество и недостатки каждого из них?
11. В каких случаях материально-производственные запасы учитываются на забалансовых счетах?
12. Какими документами оформляются результаты инвентаризации материально-производственных запасов?

Тесты

1. Порядок формирования в бухгалтерском учете информации о материалах дан в:	
Ответы	1 Главе 25 НК РФ 2 ПБУ 5/01 3 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике 4 Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности
2. Какой из нижеперечисленных активов не может быть принят к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов?	
Ответы	1 Товары 2 Готовая продукция 3 Хозяйственный инвентарь сроком службы менее 12 месяцев 4 Денежные средства
3. К фактическим затратам, формирующем себестоимость материалов, не относятся:	
Ответы	1 Затраты по доставке материально-производственных запасов до места их использования 2 Таможенные пошлины 3 Стоимость информационных услуг 4 Налог на добавленную стоимость

4. Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, равна:

Ответы	1	Фактическим затратам на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов
	2	Текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
	3	Оценке, предусмотренной в договоре передачи имущества во временное пользование или распоряжение
	4	Учетной цене

5. Фактическая себестоимость товаров организациями оптовой торговли определяется исходя из:

Ответы	1	Тарифной стоимости товаров с учетом наценок и скидок
	2	Стоимости приобретения товаров
	3	Учетных цен
	4	Рыночных цен

6. Фактическая себестоимость материалов, изготовленных организацией, равна:

Ответы	1	Денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) организации
	2	Стоимости однородных материалов, ранее принятых к бухгалтерскому учету
	3	Текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
	4	Фактическим затратам, связанным с производством МПЗ

7. Фактическая себестоимость материалов, полученных безвозмездно, равна:

Ответы	1	Фактическим затратам на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов
	2	Текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
	3	Фактическим затратам, связанным с производством МПЗ
	4	Учетной цене на аналогичные материалы

8. Фактическая себестоимость материалов, внесенных учредителями (участником)**в качестве вклада в уставный капитал, равна:**

Ответы	1	Текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учёту
	2	Денежной оценке, согласованной учредителями (участниками) организации
	3	Стоимости в рублях путем перерасчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия МПЗ
	4	к бухгалтерскому учету Стоимости аналогичных материалов, приобретенных за плату

9. Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за иностранную валюту, определяется по стоимости в рублях путем перерасчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату:

Ответы	1	Принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету
	2	Отгрузки поставщиком
	3	Оплаты
	4	Списания материалов в производство

10. Фактическая себестоимость материалов в результате выбытия основных средств определяется исходя из:

Ответы	1	Остаточной стоимости выбывающего основного средства
	2	Текущей рыночной стоимости на дату принятия этих материалов к бухгалтерскому учету
	3	Стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету основного средства исходя из условной оценки в 1 рубль

11. Имущество, полученное организацией во временное пользование или распоряжение, принимается к учету:

Ответы	1.	В оценке, предусмотренной в договоре передачи имущества во временное пользование или распоряжение
	2.	По текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету
	3.	В условной оценке 1 рубль
	4.	В оценке, установленной руководителем организации

12. Списаны недостачи в пределах норм естественной убыли. Укажите правильную бухгалтерскую запись:

Ответы	1	Д-т 20, 25 и т. д. К-т 94
	2	Д-т 73-2 К-т 94
	3	Д-т 9-2 К-т 94
	4	Д-т 99 К-т 94

13. На каком счете учитывается давальческое сырье у организаций-изготовителя?

Ответы	1	10 «Материалы»
	2	41 «Товары»
	3	002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»
	4	003 «Материалы, принятые в переработку»

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава. 11.	1	2
Учет материалов	2	4
	3	4
	4	1
	5	2
	6	3
	7	2
	8	2
	9	1
	10	2
	11	1
	12	1
	13	4

Глава 12

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

12.1. Расходы организации: состав и порядок учета

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников).

Расходы организаций в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организаций подразделяются на две составляющие (рис. 12.1).



Рис. 12.1. Классификация расходов по видам деятельности

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, т. е. понятие расходов по обычным видам деятельности соответствует понятию производственных затрат.

Расходы в бухгалтерском учете признаются при наличии ряда условий (рис. 12.2).

Если не исполнено хотя бы одно из названных выше условий, то в бухгалтерском учете отражается дебиторская задолженность, а не расход.

Целью учета расходов является своевременное, полное и достоверное определение фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, исчисление фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции, а также контроль за использованием материальных

ресурсов и денежных средств. Данные учета затрат используются для определения результатов финансовой деятельности как предприятия в целом, так и его структурных подразделений, оценки эффективности организационно-технических мероприятий по развитию и совершенствованию производства.



Рис. 12.2. Условия признания расходов в бухгалтерском учете

Рациональной организацией учета производственных затрат способствует их группировка и классификация по совокупности признаков. **По экономическому содержанию** затраты группируются по элементам — однородным видам затрат, состав которых определяется основными факторами производственно-хозяйственной деятельности. Группировка затрат по элементам предназначена для выявления всех затрат на производство по их видам. Она применяется при составлении сметы затрат, планировании себестоимости, определении ее структуры.

В затраты на производство продукции включаются два вида затрат (рис. 12.3).



Рис. 12.3. Состав затрат на производство

Предпроизводственные затраты — это единовременные затраты, осуществляемые до начала производства по основной продукции и связанные с его подготовкой и освоением: затраты на наладку оборудования, затраты на пробный выпуск продукции.

Производственные затраты:

- затраты, непосредственно связанные с выполнением технологических операций (оплата труда основных производственных рабочих);

- затраты на производство продуктов труда, материальных ресурсов;
- затраты на обслуживание и эксплуатацию производственного оборудования и машин (оплата труда рабочих, занятых в обслуживании производственного оборудования; стоимость материалов, израсходованных на обслуживание оборудования);
- затраты, связанные с управлением производства (зарплата начальников цехов);
- общие и административные затраты;
- расходы на продажу (транспортировка продукции, реклама, погрузочно-разгрузочные работы).

Затраты, включаемые в производственную себестоимость продукции, работ, услуг, группируются по их видам (рис. 12.4).

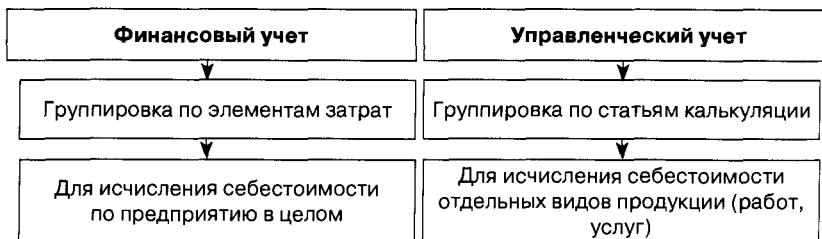


Рис. 12.4. Виды группировок затрат по целевому назначению

Группировка по элементам затрат является единой для всех отраслей экономики и состоит из следующих элементов:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Группировка по статьям калькуляции определяется отраслевыми инструкциями. Типовая группировка состоит из следующих калькуляционных статей:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитываются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергетика на технологические цели;
- заработка плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;

- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

Затраты на производство классифицируются по ряду признаков (табл. 12.1).

Таблица 12.1

Классификация производственных затрат

Вид классификации	Подразделение затрат
1. По способу включения в себестоимость	<p>А. Прямые — затраты, которые непосредственно относятся на себестоимость конкретного вида продукции, работ, услуг:</p> <ul style="list-style-type: none"> сырец и основные материалы; покупные изделия и полуфабрикаты; вспомогательные материалы; топливо и энергия на производственные нужды; заработка плата и начисления на зарплату основных рабочих; потери от брака и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных. <p>Б. Косвенные — затраты, которые одновременно относятся ко всем видам продукции и распределяются между ними пропорционально какой-либо базе, в качестве которой может быть выбрана:</p> <ul style="list-style-type: none"> начисленная зарплата основных производственных рабочих; материалные затраты; объем выпущенной продукции; выручка от реализации <p>и др. в зависимости от учетной политики (коэффициент распределения косвенных расходов рассчитывается путем деления величины косвенных расходов на общую сумму прямых расходов).</p> <p>К косвенным расходам относятся:</p> <ul style="list-style-type: none"> затраты на освещение; отопление; общепроизводственные; общехозяйственные и т. д.
2. По экономической роли в процессе производства	<p>А. Основные — затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства и его обслуживанием. Основные затраты включают в себя прямые расходы и расходы на эксплуатацию и обслуживание оборудования.</p> <p>Б. Накладные — затраты, связанные с организацией и управлением производственным процессом: общепроизводственные; общехозяйственные</p>

Окончание табл. 12.1

Вид классификации	Подразделение затрат
3. По участию в процессе производства	А. Производственные — затраты, связанные непосредственно с производством продукции. Б. Коммерческие — затраты, связанные с реализацией готовой продукции
4. По составу	А. Одноэлементные — затраты, которые состоят из одного элемента, например заработка плата, амортизация. Б. Комплексные — затраты, которые состоят из нескольких элементов, например цеховые, общезаводские, в состав которых входят заработка плата, амортизация и другие элементы
5. По эффективности расходования	А. Производительные — затраты, которые относятся непосредственно к производству продукции установленного качества при наличии рациональной технологии и организации производства; Б. Непроизводительные — затраты, связанные с несовершенством технологии и организации производства: • потери от простоев; • потери от брака; • оплата сверхурочных
6. По отнесению к периоду	А. Расходы будущих периодов — к ним относятся отложенные затраты, которые были произведены в отчетном периоде, но относятся к следующим периодам. Расходы будущих периодов списываются: — равномерно, — пропорционально объему продукции и др. Б. Зарезервированные затраты — затраты, которые еще не произведены, но уже включены в затраты на производство продукции, работ, услуг, т. е. зарезервированы на планируемую сумму предстоящих затрат. Зарезервированные затраты образуют специальные резервы: — на оплату отпусков; — на ремонт основных средств; — выплата за выслугу лет и пр.

12.2. Учет затрат по основному производству

По отношению к объемам продуктов труда затраты делятся на переменные и постоянные (рис. 12.5).

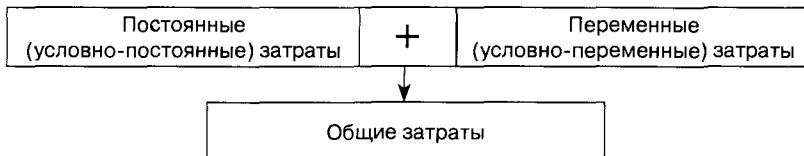


Рис. 12.5. Группировка затрат по отношению к объему производства

К переменным относятся такие затраты, величина которых изменяется пропорционально объемам продукции, работ, услуг. К переменным, как правило, относятся расходы сырья и основных материалов, заработная плата производственных рабочих, иные аналогичные расходы. **Постоянные затраты** зависят не от объемов продукции, работ, услуг, а от условий деятельности хозяйствующего субъекта, связанные с самим фактом существования организации и имеют место даже при отсутствии продуктов труда. В составе постоянных затрат можно назвать заработную плату управленческого и обслуживающего персонала, затраты на рекламу, консультационные, аудиторские и информационные услуги, на подготовку и повышение квалификации кадров, другие общехозяйственные расходы.

Группировка затрат на постоянные и переменные определяется особенностями технологии и организации производства, производится специалистами хозяйствующего субъекта самостоятельно, не может быть раз и навсегда данной, должна периодически пересматриваться в зависимости от изменяющихся условий деятельности. Позволяет проиллюстрировать понятие постоянных ($C_{1\text{пост}}$), переменных ($C_{1\text{пер}}$) и общих (C_1) затрат (рис. 12.6).

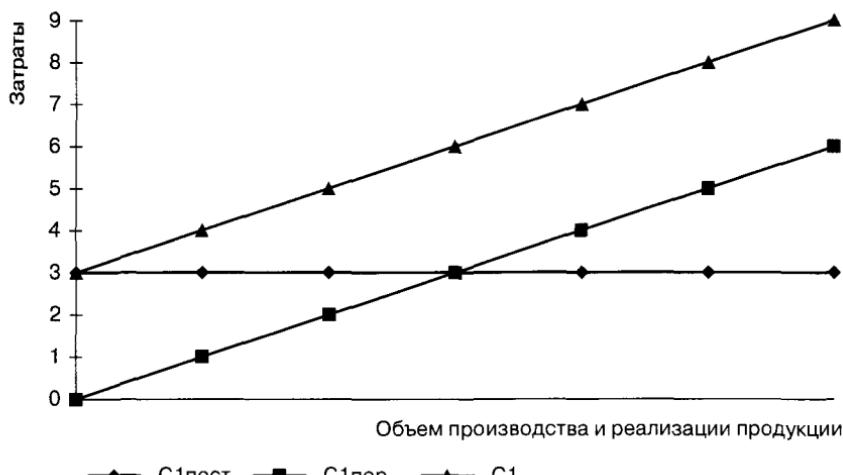


Рис. 12.6. Постоянные и переменные затраты на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг

В некоторых случаях затраты сложно отнести к постоянным либо переменным. К тому же затраты, включенные в состав постоянных, при значительных изменениях объемов производства также изменяются. Поэтому затраты по отношению к объему производства правильнее называть условно-постоянными и условно-переменными.

Условно-переменные затраты учитываются на активном счете 20 «Основное производство».

Сальдо по дебету счета 20 «Основное производство» означает незавершенное производство на начало периода. По дебету формируются прямые расходы и косвенные расходы, которые предварительно учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 23 «Вспомогательные производства».

Затраты по основному производству отражаются в учете следующим образом:

1) Д-т 20 «Основное производство»

К-т 10 «Материалы» — израсходованы материалы по фактической себестоимости на производство продукции;

2) Д-т 20 «Основное производство»

К-т 10 «Материалы» — израсходованы материалы по учетным ценам;
Д-т 20 «Основное производство»

Кт 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — сумма отклонений фактической себестоимости от учетной цены;

3) Д-т 20 «Основное производство»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — стоимость энергии на технологические нужды;

Д-т 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — учтен НДС на энергию;

4) Д-т 10 «Материалы»

К-т 20 «Основное производство» — оприходованы возвратные отходы.

Также затраты на оплату труда производственных рабочих с соответствующими отчислениями на социальные нужды относятся к прямым затратам. Первичные документы (табель использования рабочего времени, наряды, маршрутные листы, сменные задания, листки о простое, акты о браке и т. д.) являются основой для составления ведомости распределения расходов на оплату труда, отчислений в государственные внебюджетные социальные фонды и образования резерва на оплату очередных отпусков рабочим. Согласно ведомости распределения расходов на оплату труда на сумму начисленной заработной платы производственным рабочим делается бухгалтерская запись: Д-т 20 К-т 70.

Одновременно наряду с отнесением заработной платы в состав себестоимости продукции отражается сумма отчислений на социальные нужды в соответствии с действующим законодательством: Д-т 20 К-т 69.

Также в дебете счета 20 собираются косвенные расходы:

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 25 «Общепроизводственные расходы» — списаны общепроизводственные расходы;

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 26 «Общехозяйственные расходы» — списаны общехозяйственные расходы;

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 23 «Вспомогательные производства» — списаны расходы вспомогательного производства.

По кредиту счета 20 списываются расходы:

Д-т 43 «Готовая продукция»

К-т 20 «Основное производство» — оприходована готовая продукция, выпускаемая основным производством;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 20 «Основное производство» — списана себестоимость работ, услуг.

Брак в производстве

Производственная деятельность организации предполагает потери от различных видов брака (рис. 12.7).

Производственный брак — это продукция, не соответствующая по качеству стандартам, техническим условиям и другой нормативно-технической документации.

Место обнаружения брака	Характер брака
внутренний	исправимый
внешний	неисправимый

Рис. 12.7. Классификация брака по виду и характеру

Сумма потерь от брака определяется на активном синтетическом счете 28 «Брак в производстве» путем сопоставления себестоимости окончательного брака (затрат на исправление частичного брака) и стоимости возвратных отходов, суммы, взысканной с виновного лица (рис. 12.8).

Чтобы рассчитать себестоимость окончательного брака, нужно:

1) составить детальную калькуляцию затрат на изготовление бракованной продукции;

2) рассчитать сумму взысканий с виновника брака и стоимость возвратных отходов по цене их возможного использования;

3) определить и списать сумму потерь от окончательного брака.

Исправимый брак — это продукция, которую технически возможно и экономически целесообразно исправить.

Пример. Рабочий, занятый в основном производстве, допустил исправимый брак партии деталей. Согласно первичным документам в расходы на исправление брака вошли себестоимость материалов, израсходованных на исправление брака, — 8500 руб.; оплата труда работника, исправившего брак, — 5600 руб.; сумма начисленных взносов в ПФ, ФОМС, ФСС — 1456 руб. С виновника брака была удержанна стоимость материалов, израсходованных на исправление брака.

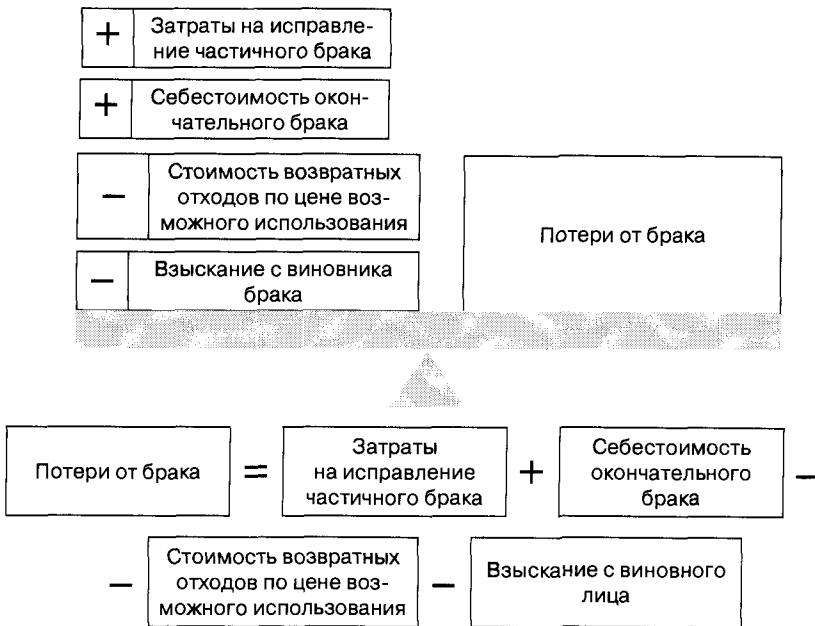


Рис. 12.8. Определение потерь от брака

В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи (табл. 12.2).

Таблица 12.2

Оформление потерь от исправимого брака

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Израсходованы материалы на исправление брака	28 «Брак в производстве»	10 «Материалы»	8500
Начислена зарплата рабочему, исправлявшему брак	28 «Брак в производстве»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	5600
Начислены страховые взносы на обязательное страхование в ПФ, ФСС и ФОМС	28 «Брак в производстве»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	1456
Взыскано с виновника брака	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	28 «Брак в производстве»	8500
Оформлены потери от исправимого брака	20 «Основное производство»	28 «Брак в производстве»	7056

Неисправимый брак — это продукция с дефектами, устранять которые нецелесообразно.

Пример. В цехе выявлен брак в партии деталей, который оказалось нецелесообразно исправлять. Фактическая себестоимость окончательного брака составила 12 650 руб. С виновника брака былодержано 50% себестоимости. Стоимость оприходованных возвратных отходов составила 980 руб.

В бухгалтерском учете организации делаются следующие записи (табл. 12.3).

Таблица 12.3

Оформление потерь от неисправимого брака

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Определена фактическая себестоимость окончательного брака	28 «Брак в производстве»	20 «Основное производство»	12 650
Взыскано с виновника брака	73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»	28 «Брак в производстве»	6325 (12 650 × 50%)
Оприходованы возвратные отходы по цене возможного использования	10 «Материалы»	28 «Брак в производстве»	980
Оформлены потери от окончательного брака	20 «Основное производство»	28 «Брак в производстве»	5345 (12 650 – 6325 – 980)

12.3. Учет косвенных расходов

Затраты на содержание, организацию и управление производством формируются на двух уровнях (рис. 12.9).

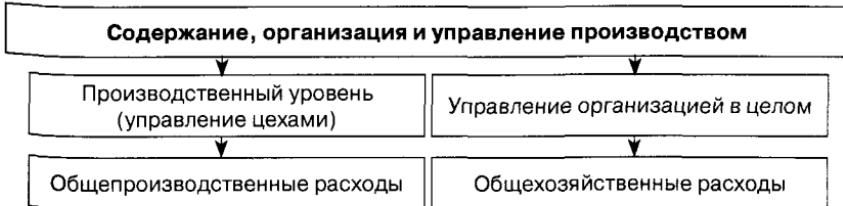


Рис. 12.9. Формирование затрат на содержание и управление производством

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производства включаются в состав общепроиз-

водственных затрат. Их учет ведется на активном синтетическом счете 25 «Общепроизводственные расходы».

По дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» собираются расходы, по кредиту идет их распределение по производствам — основному, вспомогательному, обслуживающему. На конец месяца счет 25 «Общепроизводственные расходы» сальдо не имеет.

К общепроизводственным расходам относятся следующие расходы (рис. 12.10).

1	Затраты на ремонт объектов основных средств
2	Затраты на содержание персонала, занятого текущим обслуживанием оборудования, машин, транспортных средств
3	Затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов
4	Содержание аппарата управления цехом
5	Все виды ремонта зданий, сооружений и инвентаря, относящихся к основным средствам подразделения
6	Затраты на охрану труда и технику безопасности
7	Амортизация основных средств общепроизводственного назначения, нематериальных активов, используемых на общепроизводственные нужды

Рис. 12.10. Состав общепроизводственных расходов

Пример распределения общепроизводственных затрат. На балансе организации числится вспомогательное и обслуживающее производства. За отчетный период прямые расходы организации составили 275 000 руб., в том числе расходы основного производства — 170 000 руб., расходы вспомогательного производства — 70 000 руб., обслуживающего — 35 000 руб.

Общепроизводственные расходы составили 160 000 руб. Учетной политикой установлено, что общепроизводственные расходы распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым затратам на их содержание.

Общепроизводственные расходы распределяются в следующем порядке:

- относящиеся к деятельности основного производства:

$$(170\ 000 : 275\ 000) \times 160\ 000 = 98\ 909 \text{ руб.};$$
- по вспомогательному производству:

$$(70\ 000 : 275\ 000) \times 160\ 000 = 40\ 727 \text{ руб.};$$
- по обслуживающему производству:

$$(35\ 000 : 275\ 000) \times 160\ 000 = 20\ 364 \text{ руб.}$$

К общехозяйственным расходам относятся затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом. Учет общехозяйственных расходов ведется по дебету активного синтетического счета 26 «Общехозяйственные расходы». В конце месяца расходы с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» или дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж». Счет 26 «Общехозяйственные расходы» сальдо на конец месяца не имеет.

К общехозяйственным расходам относятся следующие расходы (рис. 12.11).

- 1** Расходы на управление организацией (заработка плата управленческого персонала, затраты на командировки, содержание пожарной охраны)
- 2** Налоги, сборы, отчисления
- 3** Непроизводственные потери общехозяйственного характера (потери от простоя по вине организации, недостача материалов и продукции в пределах норм естественной убыли и т. д.)
- 4** Все виды ремонта зданий и других основных средств общехозяйственного назначения
- 5** Амортизация основных средств общехозяйственного назначения, нематериальных активов, используемых на общехозяйственные нужды
- 6** Прочие общехозяйственные расходы

Рис. 12.11. Состав общехозяйственных расходов

В конце месяца в соответствии с учетной политикой организации общехозяйственные расходы списываются одним из двух способов (рис. 12.12).

Первый способ списания общехозяйственных расходов аналогичен порядку списания общепроизводственных расходов, когда данные расходы подлежат обязательному распределению между готовыми изделиями и остатками незавершенного производства. В результате чего на счете 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») определяется полная производственная себестоимость выпущенной продукции.

Второй способ списания общехозяйственных расходов связан с тем, что данный вид расходов является периодическим, т. е. повторяется из месяца в месяц примерно в одинаковых размерах и весьма слабо зависит от объема производства. В связи с этим и для того чтобы избежать излишних (где-то надуманных) расчетов по распределению общехозяйственных расходов между выпущенными изделиями, данный вид рас-

ходов в полном объеме списывается на счета продаж. В результате чего на счете 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») определяется сокращенная производственная себестоимость выпущенной продукции. А полная производственная себестоимость в этом случае формируется на счете 90 «Продажи», но уже без разбивки по выпущенным изделиям.

Формирование полной производственной себестоимости

- Общехозяйственные расходы распределяются между выпущенными изделиями и незавершенным производством
- Списываются в дебет счетов 20, 23, 29

Формирование сокращенной производственной себестоимости

- Общехозяйственные расходы считаются периодическими расходами
- Списываются в полной сумме в дебет счета 90 «Продажи»

Рис. 12.12. Способы списания общехозяйственных расходов

Рассмотрим на примерах два способа списания общехозяйственных расходов.

Пример. На балансе предприятия помимо основного производства числится вспомогательное производство. Сумма прямых затрат основного производства — 140 000 руб. Прямые затраты вспомогательного производства — 25 000 руб. Сумма общепроизводственных расходов — 34 000 руб. Согласно учетной политике общехозяйственные расходы распределяются между основным и вспомогательным производствами пропорционально прямым затратам на их содержание.

Общехозяйственные расходы распределяются в следующем порядке:

- общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью основного производства, — $(140\,000 : 165\,000) \times 34\,000 = 28\,848$ руб.;
- общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью вспомогательного производства, — $(25\,000 : 165\,000) \times 34\,000 = 5152$ руб.;

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 26 «Общехозяйственные расходы» — 28 848 руб. — списаны общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью основного производства;

Д-т 23 «Вспомогательные производства»

К-т 26 «Общехозяйственные расходы» — 5152 руб. — списаны общехозяйственные расходы, связанные с деятельностью вспомогательного производства.

Пример. Учетной политикой установлено, что общехозяйственные расходы ежемесячно в полном объеме списываются на себестоимость продаж. Предприятие реализовало готовую продукцию на сумму 236 000 руб., в том числе НДС — 36 000 руб. Себестоимость проданной продукции составила 150 000 руб. Общехозяйственные расходы составили 16 000 руб.

Распределение общехозяйственных расходов отразится в учете следующим образом:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи» — 236 000 руб. — показана выручка от реализации продукции;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 43 «Готовая продукция» — 150 000 руб. — списана себестоимость проданной продукции;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 26 «Общехозяйственные расходы» — 16 000 руб. — списаны общехозяйственные расходы на себестоимость продаж;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 36 000 руб. — отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 99 «Прибыли и убытки» — 34 000 руб. — отражен финансовый результат от продажи продукции.

12.4. Учет затрат на вспомогательное производство

Учет на вспомогательное производство ведется на калькуляционном активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства».

В дебет счета 23 «Вспомогательные производства» сначала записываются только прямые затраты. Косвенные затраты предварительно учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», а затем уже списываются в дебет счета 23.

Пример. На балансе предприятия числится вспомогательное и обслуживающее производство. За отчетный период прямые расходы составили 205 000 руб., расходы основного производства — 170 000 руб., расходы обслуживающего производства — 35 000 руб., расходы вспомогательного производства по обеспечению организации теплом — 70 000 руб. В учетной политике установлено, что расходы вспомогательного производства распределяются между отдельными производствами пропорционально прямым расходам по их содержанию.

Расходы на вспомогательное производство распределяются в следующем порядке:

— расходы, относящиеся к деятельности основного производства, — $(170\ 000 : 205\ 000) \times 70\ 000 = 58\ 049$ руб.;

— расходы, относящиеся к затратам обслуживающего производства, — $(35\ 000 : 205\ 000) \times 70\ 000 = 11\ 951$ руб.

В бухгалтерском учете выполняются следующие проводки:

Д-т 20 «Основное производство»

К-т 23 «Вспомогательные производства» — 58 049 руб. — списаны расходы вспомогательного производства на затраты основного производства;

Д-т 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

К-т 23 «Вспомогательные производства» — 11 951 руб. — списаны расходы на затраты по содержанию обслуживающего производства.

12.5. Разграничение затрат по временным периодам (расходы будущих периодов)

К расходам будущих периодов относятся затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам:

- расходы, связанные с горногодготовительными работами;
- расходы, связанные с освоением новых организаций, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы);
- расходы, связанные с подготовительными работами в сезонных отраслях промышленности;
- расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств, если организация не образует резерв на ремонт основных средств;
- расходы на рекламу, подготовку кадров и т. п.

Отнесение расходов будущих периодов на себестоимость, издержки производится в том отчетном периоде, к которому они относятся, либо линейным способом (равномерное списание), либо пропорционально объему продукции, работ, услуг.

Более подробно рассмотрим классификацию и порядок учета расходов на подготовку и освоение производства продукции.

Расходы на подготовку и освоение производства продукции делятся на две группы.

Группа 1. Расходы на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенный для серийного и массового производства. К ним относятся затраты:

- на проектирование и конструирование;
- на разработку технологического процесса изготовления вновь осваиваемой продукции;
- на переоснастку и переналадку оборудования и др.

Эти расходы предварительно учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов», а с момента перехода к индивидуальному и мелко-серийному производству их списывают на себестоимость продукции, работ, услуг по Д-т 20 К-т 97.

Группа 2. Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции серийного и массового производства и технологических процессов.

Такие расходы не относятся на себестоимость продукции, работ, услуг, а возмещаются за счет внебюджетных фондов финансирования.

12.6. Учет незавершенного производства

Под незавершенным производством понимается продукция (работы, услуги), не прошедшая всех стадий обработки, предусмотренных технологическим процессом, изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки, незаконченные работы, не принятые заказчиком.

Остатки незавершенного производства определяются по данным инвентаризации и оцениваются по одному из следующих методов:

- по фактической производственной себестоимости (в единичном производстве);
- по нормативной или плановой производственной себестоимости (в единичном производстве);
- по прямым статьям расходов (в массовом и серийном производстве);
- по стоимости сырья, материалов, используемых в производстве (в производстве с кратким технологическим циклом).

Остаток незавершенного производства на конец месяца является последним недостающим звеном в цепочке, необходимым для определения фактической себестоимости выпущенной продукции.

Таким образом, фактическая себестоимость выпущенной продукции вычисляется по формуле (рис. 12.13):

+ Остаток незавершенного производства на начало месяца
+ Затраты на производство за месяц
- Себестоимость окончательного брака и суммы недостач
- Остаток незавершенного производства на конец месяца
= Фактическая себестоимость выпущенной продукции

Рис. 12.13. Определение фактической себестоимости выпущенной продукции

Такой расчет производится по каждой статье калькуляции и каждому виду продукции.

В бухгалтерском балансе по статье «Незавершенное производство» отражаются остатки по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

12.7. Общая схема учета затрат на производство

Формирование информации о затратах по обычным видам деятельности предполагает следующую последовательность этапов учетных работ.

I этап. Определение первичных затрат, группировка которых производится по структурным подразделениям организаций, видам изделий, работ, услуг, статьям затрат. В результате выполнения этого этапа составляются ведомости распределения расхода материалов, начисления и распределения оплаты труда работников организации, отчислений в государственные внебюджетные фонды, расчеты амортизации основных средств и нематериальных активов и др.

Д-т 20, 23, 25, 26, 28 К-т 02, 10, 70, 50, 51, 60 и др.

II этап процесса отражения затрат заключается в распределении общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Д-т 20, 90, 23 К-т 25, 26.

На III этапе выявляются окончательные потери от брака. В результате проведенных учетных работ на счете 20 «Основное производство» собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции, выполненные работы и оказанные услуги за отчетный месяц.

Д-т 20 К-т 28.

IV этап — заключительный — позволяет разграничить затраты между остатками незавершенного производства на конец месяца и выпуском готовой продукции, что дает возможность определить фактическую себестоимость выпущенной из производства готовой продукции.

Д-т 40, 43 К-т 20.

Контрольные вопросы

1. Что такое расходы организации?
2. Какими нормативными документами следует руководствоваться при ведении и учете расходов?
3. Выполнение каких условий обязательно для признания расходов?
4. По каким признакам группируются затраты на производство?
5. Назовите виды затрат по экономическим элементам.
6. Назовите основные статьи затрат и виды затрат по каждой статье.
7. Какие расходы относятся к основным и накладным?
8. Что такое себестоимость товаров, продукции, работ, услуг?
9. Как классифицируются затраты по способу включения в себестоимость?

10. Как классифицируются затраты по отношению к объему производства?
11. Какие расходы можно отнести к переменным и постоянным?
12. Какие расходы являются расходами по обычным видам деятельности?
13. Назовите и охарактеризуйте методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).
14. Перечислите и дайте характеристику счетов учета затрат.
15. Какими способами может производиться списание общехозяйственных расходов?
16. Какие бухгалтерские записи делаются при закрытии счетов 25, 26?
17. Какие производства относятся к вспомогательным?
18. Что считается браком производства?
19. Как классифицируется брак по месту обнаружения и по характеру дефектов?
20. Как отразить в учете списание бракованной продукции?
21. Какие расходы относятся к расходам будущих периодов и на каком балансовом счете они отражаются?
22. Какая бухгалтерская запись делается при списании расходов будущих периодов?

Тесты

1. Общехозяйственные расходы отражаются на счете:

Ответы	1	20
	2	25
	3	26
	4	10

2. Расходы на основные материалы являются:

Ответы	1	Постоянными
	2	Переменными
	3	Прямыми
	4	Косвенными

3. Применим ли нормативный учет затрат на производство продукции, работ, услуг при использовании позаказного метода?

Ответы	1	Это разные и несовместимые методы учета затрат на производство
	2	Применим только в части прямых затрат
	3	Применим по нормируемым затратам
	4	Применим только в части косвенных затрат

4. Какой бухгалтерской проводкой отражается операция начисления заработной платы рабочим, занятым обслуживанием оборудования?

Ответы	1	Д-т 20 К-т 70
	2	Д-т 25 К-т 70
	3	Д-т 26 К-т 70
	4	Д-т 23 К-т 70

5. В каких случаях расходы на оплату труда можно отнести к прямым?

Ответы	1	Во всех случаях
	2	Если работы, за которые начисляется заработка плата, связаны с основной деятельностью организации
	3	При начислении заработной платы основным производственным рабочим
	4	При начислении заработной платы работникам цеха

6. Начислена амортизация основных средств организации. Данная операция отражает:

Ответы	1	Затраты, непосредственно связанные с производством продукции
	2	Коммерческие расходы
	3	Расходы, не относящиеся к процессам производства и продажи
	4	Факт старения основного средства

7. Плата за аренду складских помещений относится к расходам:

Ответы	1	Постоянным
	2	Переменным
	3	Прямыми
	4	Косвенным

8. На каком счете учитываются расходы на освоение новых производств?

Ответы	1	97
	2	08
	3	26
	4	96

9. Какой метод учета затрат и калькулирования применяется в авиастроении?

Ответы	1	Попроцессный
	2	Попередельный
	3	Позаказный
	4	Ни один из вышеперечисленных методов не применяется

10. Переменные затраты:

Ответы	1	Не зависят от деловой активности организации
	2	Возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции
	3	Невозможно прямо отнести на какое-либо изделие
	4	Не учитываются при калькулировании себестоимости

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 12.	1	3
Учет затрат на производство	2	2, 3
	3	3
	4	2
	5	3
	6	1
	7	1, 4
	8	1
	9	3
	10	2

Глава 13

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ

13.1. Готовая продукция и ее оценка

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов организации, предназначенных для продажи. Она представляет собой конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Различают балансовую оценку готовой продукции и оценку, по которой продукция отражается в текущем (аналитическом) учете. В текущем учете готовая продукция может оцениваться при помощи различных способов (рис. 13.1).



Рис. 13.1. Способы оценки готовой продукции

При способе оценки по фактической производственной себестоимости готовая продукция принимается к учету в сумме всех затрат, связанных с ее изготовлением. Это наиболее точный и в связи с этим трудоемкий способ, который применяется в основном при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Наиболее распространенный способ оценки по нормативной (плановой) производственной себестоимости предполагает применение специально разработанных организацией норм, нормативов, смет расходов, на основании которых составляется нормативная калькуляция себестоимости продукции. При этом варианте учета появляется необходимость отдельного учета отклонений фактической производственной себестоимости выпуска готовой продукции от стоимости по учетным (плановым) ценам. Отклонением от норм считается как экономия, так и дополнительный расход сырья, материалов, заработной платы и других производственных затрат; отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция.

Готовая продукция может учитываться по ценам продажи (тарифам) без налога на добавленную стоимость. Цены реализации могут быть регулируемыми или свободными; регулируемые цены — цены, регулируемые государством, свободные (рыночные) цены — цены, устанавливаемые организацией по согласованию с потребителями, исходя из конъюнктуры рынка, качества и потребительских свойств продукции.

При способе оценки по прямым статьям расходов (сокращенной себестоимости) в расчет не принимаются общехозяйственные расходы, которые не включаются в себестоимость готовой продукции, а относятся непосредственно на счет учета продаж.

В балансе готовая продукция может отражаться по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости либо по прямым статьям затрат.

Оценка готовой продукции, по которой она учитывается в текущем учете, не обязательно должна совпадать с ее балансовой оценкой. Так, продукция, оцениваемая в балансе по фактической себестоимости, в текущем учете может оцениваться:

- 1) по фактической себестоимости (что применяется крайне редко, в основном в индивидуальном производстве);
- 2) по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т. д.). Учет готовой продукции по учетным ценам и учет отклонений организуется в этом случае на отдельных субсчетах счета учета готовой продукции. Независимо от метода определения учетных цен общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции.

Продукция, оцениваемая в балансе по нормативной (плановой) себестоимости, в текущем учете отражается также по плановой себестоимости, но без отдельного учета отклонений в аналитическом учете. Отклонения выявляются на уровне синтетического учета на специально предназначенном для этого счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

13.2. Учет выпуска готовой продукции

Учет готовой продукции осуществляется на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность.

По дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счетом 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации. Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 43 «Готовая продукция» может не приходоваться, а учитывается на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 «Продажи».

Учет выпуска готовой продукции может осуществляться по фактической себестоимости или по плановой (нормативной) себестоимости (рис. 13.2).

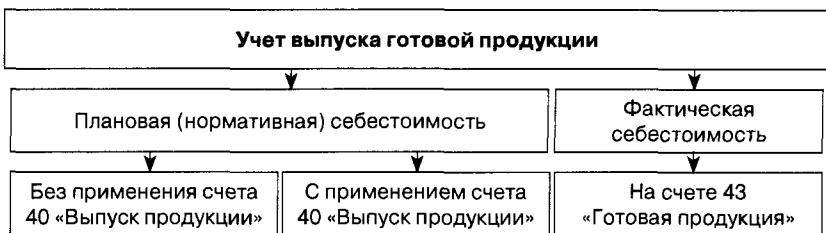


Рис. 13.2. Учет выпуска готовой продукции

Учет готовой продукции по **фактической себестоимости** осуществляется на активном синтетическом счете 43 «Готовая продукция». В этом случае записи в течение месяца на счете 43 «Готовая продукция» не производятся. По окончании месяца определяется фактическая себестоимость готовой продукции и на эту сумму в бухгалтерском учете организации делается запись по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство». И только после этого списывается проданная продукция по фактической себестоимости по кредиту счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж». Этот способ нельзя назвать оперативным, и поэтому его применяют весьма редко.

Существует два варианта учета выпуска готовой продукции по плановой (нормативной) себестоимости: без применения и с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При первом варианте учета (без применения счета 40) готовая продукция учитывается в течение месяца по дебету счета 43 «Готовая продукция» по плановой (нормативной) себестоимости. В конце месяца учтенная на счете 43 «Готовая продукция» плановая (нормативная) себестоимость доводится до уровня фактической себестоимости.

Оприходование готовой продукции из производства на склад производится на основании накладных на поступление продукции на склад, актов, отчетов о выпуске продукции и других первичных учетных документов, переданных со склада в бухгалтерию. На сумму поступившей из производства готовой продукции, оцененной по учетным ценам, делается запись по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

Разница между фактической себестоимостью готовой продукции и ее оценкой по учетным ценам учитывается на счете 43 «Готовая продукция» по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости». Отклонения учитываются по номенклатурным номерам, отдельным группам готовой продукции либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над плановой (нормативной) — перерасход — отражается дополнительной записью по дебету счета 43 и кредиту счета 20. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости (имеет место экономия), то разница отражается сторнировочной записью (методом «красное сторно»).

Пример. Нормативная себестоимость готовой продукции, выпущенной в течение месяца, составляет 300 000 руб., фактическая себестоимость — 320 000 руб.

В бухгалтерском учете организации оформляются проводки:

Д-т 43 «Готовая продукция», субсчет «Готовая продукция по учетным ценам»

К-т 20 «Основное производство» — на сумму нормативной себестоимости выпущенной продукции — 300 000 руб.;

Д-т 43 «Готовая продукция», субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»

К-т 20 «Основное производство» — на сумму разницы между фактической и нормативной себестоимостью готовой продукции (перерасход) — 20 000 руб.

Пример. Нормативная себестоимость готовой продукции, выпущенной в течение месяца, составляет 300 000 руб., фактическая себестоимость — 290 000 руб.

В бухгалтерском учете организации фиксируются проводки:

Д-т 43 «Готовая продукция», субсчет «Готовая продукция по учетным ценам»

К-т 20 «Основное производство» — на сумму нормативной себестоимости выпущенной продукции — 300 000 руб.;

Д-т 43 «Готовая продукция», субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»

К-т 20 «Основное производство» — сторно на сумму разницы между нормативной и фактической себестоимостью готовой продукции (экономия) — 10 000 руб.

При втором варианте для учета готовой продукции используются одновременно два счета: счет 43 «Готовая продукция» и счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи»).

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Экономия — превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической — сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход — превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) — списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

Пример. Организация ведет учет выпуска продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Нормативная себестоимость выпущенной в течение месяца готовой продукции составляет 140 000 руб., фактическая себестоимость — 147 000 руб. (рис. 13.3).

В бухгалтерском учете организации отражаются записи:

Д-т 43 «Готовая продукция»

К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — на сумму нормативной себестоимости выпущенной продукции — 140 000 руб.;

Д-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

К-т 20 «Основное производство» — на сумму фактической себестоимости выпущенной продукции — 147 000 руб.;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — на сумму разницы между фактической и нормативной себестоимостью готовой продукции (перерасход) — 7000 руб.

Д-т 90-2 «Себестоимость продаж»

К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — списано положительное отклонение фактической себестоимости от плановой (нормативной).

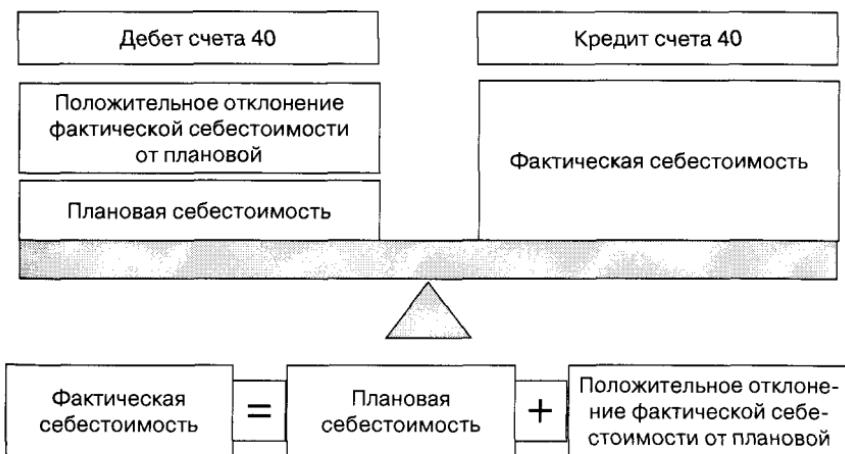


Рис. 13.3. Учет выпуска готовой продукции в случае превышения фактической себестоимости над плановой

Пример. Организация осуществляет учет выпуска продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Нормативная себестоимость выпущенной в течение месяца готовой продукции составляет 140 000 руб., фактическая себестоимость — 132 000 руб. (рис. 13.4).

Данной ситуации соответствуют следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

Д-т 43 «Готовая продукция»

К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — на сумму нормативной себестоимости выпущенной продукции — 140 000 руб.;

Д-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

К-т 20 «Основное производство» — на сумму фактической себестоимости выпущенной продукции — 132 000 руб.;

Д-т 90 «Продажи»

К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — сторно на сумму разницы между нормативной и фактической себестоимостью готовой продукции (экономия) — 8000 руб.

Сторно:

Д-т 90-2 «Себестоимость продаж»

К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Списано отрицательное отклонение фактической себестоимости от плановой (нормативной).



Рис. 13.4. Учет выпуска готовой продукции в случае превышения плановой себестоимости над фактической

Выбранный организацией вариант учета выпуска готовой продукции (по фактической себестоимости или по плановой (нормативной) себестоимости; с использованием или без использования счета 40) должен быть зафиксирован в учетной политике организации.

Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно).

Для учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно-натуральные измерители (например, консервы в условных банках, чугун в пересчете на передельный, отдельные виды продукции исходя из их веса или объема полезного вещества и т. д.).

Готовая продукция организации учитывается по наименованиям, с раздельным учетом по отличительным признакам (марки, артикулы, типоразмеры, модели, фасоны и т. д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления бухгалтерской отчетности.

13.3. Учет отгрузки (отпуска) продукции покупателям

Отгрузка (отпуск) продукции покупателям производится на основании заключенных с ними договоров (договоров поставки) или через розничную торговую сеть.

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов — накладных. В качестве типовой формы накладной может использоваться ф. № М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону». Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции со склада, в отдельных случаях непосредственно из подразделений организации (при отгрузке крупногабаритных грузов, а также грузов, требующих особых условий транспортировки, по другим причинам), является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции. Движение первичных учетных документов может осуществляться в такой последовательности:

- на складе готовой продукции или в отделе сбыта (другом аналогичном подразделении организации) выписывается четыре экземпляра накладной;
- эти накладные передаются в бухгалтерскую службу организации для записи в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или уполномоченным на то лицом;
- бухгалтерской службой подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (другое аналогичное подразделение организации), где один экземпляр остается у материально ответственного лица (кладовщика) в качестве оправдательного документа на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета-фактуры; третий и четвертый экземпляры накладной передаются получателю (покупателю) готовой продукции; на всех экземплярах накладной получатель (покупатель) обязан поставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции;

- при вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) — передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз (готовую продукцию);
- служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерскую службу по описи. Бухгалтерская служба делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных;
- бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т. п.) систематически осуществляет выверку данных об отпущененной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления соответствующих граф в накладных и журнале их регистрации.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организация (как правило, отдел сбыта) выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции (товара) высыпается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

Порядок отражения в учете отгрузки готовой продукции зависит от обусловленного договором поставки момента перехода права собственности на готовую продукцию. В общем случае переход права собственности происходит непосредственно при отгрузке продукции (ст. 223 ГК РФ). Отгруженная готовая продукция, право собственности на которую перешло к покупателю, отражается в течение месяца по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 43 «Готовая продукция» по плановой (нормативной) себестоимости.

В конце месяца после определения фактической себестоимости ее отклонения от нормативной (плановой) списываются на дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 43 «Готовая продукция» (при первом варианте) или с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (при втором варианте). Отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции, определяются пропорционально ее учетной стоимости.

Пример. Нормативная (плановая) себестоимость остатка готовой продукции на складе на начало месяца составляет 30 000 руб., фактическая производственная себестоимость остатка продукции — 34 000 руб.; сумма отклонений в остатке готовой продукции — 4 000 руб. (перерасход). Нормативная (плановая) стоимость выпущенной в течение месяца продукции составила 270 000 руб.; фактическая себестоимость — 287 000 руб. Нормативная (плановая) стоимость отгруженной продукции — 136 000 руб.

Определим фактическую производственную себестоимость отгруженной продукции и остатка продукции на конец месяца (табл. 13.1).

Таблица 13.1

Расчет отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой)

№ п/п	Показатель	Нормативная (плановая) себестоимость, руб.	Фактическая себестоимость, руб.	Отклонения (гр. 4 – гр. 5) (+, –), руб.
1	Остаток продукции на складе на начало месяца	30 000	34 000	+ 4 000
2	Поступило из производства	270 000	287 000	+ 17 000
3	Итого	300 000	321 000	+ 21 000
4	Отношение суммы отклонений к нормативной (плановой) себестоимости, %	X	X	7 (21 000 : 300 000 × 100)
5	Отгружено продукции	136 000	145 520 (136 000 + 9520)	9520 (136 000 × 7%)
6	Остаток продукции на складе на конец месяца (стр. 3 – стр. 5)	164 000	175 480	+ 11 480

На основании этой таблицы производятся записи:

Д-т 43 «Готовая продукция», субсчет «Готовая продукция по учетным ценам»

К-т 20 «Основное производство» — на сумму нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции — 270 000 руб.;

Д-т 43 «Готовая продукция», субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»

К-т 20 «Основное производство» — на сумму разницы между фактической себестоимостью готовой продукции и ее нормативной (плановой) себестоимостью (перерасход) — 17 000 руб.;

Д-т 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т 43 «Готовая продукция», субсчет «Готовая продукция по учетным ценам» — на сумму нормативной (плановой) себестоимости отгруженной продукции — 136 000 руб.;

Д-т 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т 43 «Готовая продукция», субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» — на сумму отклонения, приходящуюся на отгруженную продукцию, — 9520 руб.

Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции, остаются на счете «Готовая продукция» (субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»).

Если в договоре предусмотрен отличный от общего порядок перехода права собственности на отгруженную продукцию, для учета отгрузки продукции используется счет 45 «Товары отгруженные». На этом счете учитывается, например, продукция, отгруженная в режиме экспорта, а также переданная другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Отгрузка продукции, право собственности на которую не перешло к покупателю, отражается записью:

Д-т 45 «Товары отгруженные»

К-т 43 «Готовая продукция».

При переходе права собственности на продукцию к покупателю ее стоимость списывается в дебет счета 90 «Продажи»:

Д-т 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т 45 «Товары отгруженные».

13.4. Учет расходов на продажу

Расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ и услуг, отражаются в бухгалтерском учете на активном счете 44 «Расходы на продажу». Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и статьям расходов.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссационные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях торговли на счете 44 «Расходы на продажу», как правило, учитываются следующие расходы (издержки обращения):

- на перевозку товаров;
- на оплату труда;

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

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» отражаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи»:

Д-т 90 «Продажи», субсчет 90-2 «Себестоимость продаж»

К-т 44 «Расходы на продажу».

При частичном списании расходы на продажу подлежат распределению:

- в неторговых организациях расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям);
- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, — расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца).

Остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

13.5. Учет продажи продукции

Проданной считается продукция, право собственности на которую перешло к покупателю. Для учета продажи продукции в Плане счетов предусмотрен счет 90 «Продажи», к которому открываются субсчета:

90-1 «Выручка» — для учета поступления активов, признаваемых выручкой;

90-2 «Себестоимость продаж» — для учета себестоимости продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка;

90-3 «Налог на добавленную стоимость» — для учета сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя (заказчика);

90-4 «Акцизы» — для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);

90-9 «Прибыль/убыток от продаж» — для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

На основании ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручка от продажи продукции относится к доходам от обычных видов деятельности.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии ряда условий (рис. 13.5).

- Выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:
- 1** организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом
- 2** сумма выручки может быть определена
- 3** имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации; подобная уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива
- 4** право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)
- 5** расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены

Рис. 13.5. Условия признания выручки в бухгалтерском учете

При продаже готовой продукции в бухгалтерском учете должны быть произведены следующие записи:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — на сумму проданной готовой продукции;

одновременно на величину себестоимости проданной продукции, товаров, работ, услуг:

Д-т 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т 43 «Готовая продукция».

Выручка от продажи продукции является объектом налогообложения, в частности налогом на добавленную стоимость.

Моментом определения налоговой базы в целях налогообложения по НДС является наиболее ранняя из дат (рис. 13.6).

В то же время начисление НДС по правилам бухгалтерского учета в соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности производится в момент перехода права собственности на продаваемую продукцию, в общем случае — в момент отгрузки продукции.

Возникшее противоречие между исчислением НДС в целях налогообложения и бухгалтерского учета устраняется при помощи следующих проводок.

Задолженность перед бюджетом по уплате НДС отражается в учете в момент отгрузки готовой продукции (если отгрузка была ранее оплаты):

Д-т 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»
 К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

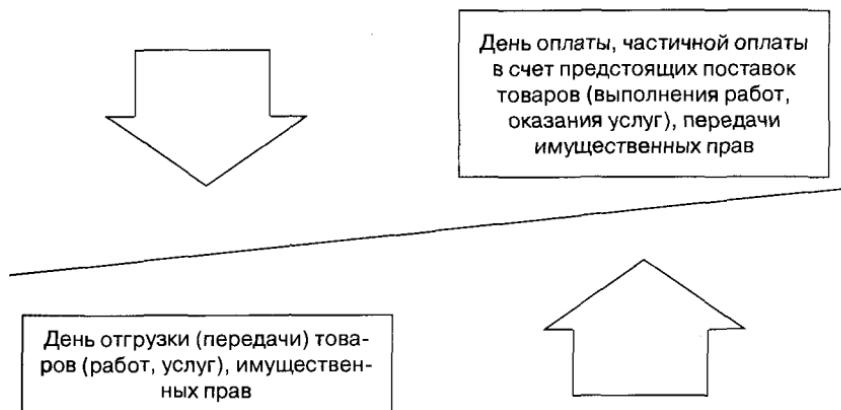


Рис. 13.6. Определение момента исчисления налога на добавленную стоимость с выручки

В данном случае разногласий между налоговым и бухгалтерским учетом не возникает, так как совпадает момент перехода права собственности на продукцию и исчисления НДС.

Если же была получена предоплата за продукцию, задолженность перед бюджетом по уплате НДС возникает по факту оплаты продукции. По правилам бухгалтерского учета, НДС следует начислить в момент перехода права собственности (т. е. обычно — в момент отгрузки). Поэтому сумма НДС на счетах бухгалтерского учета отражается записью:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (отдельный субсчет для учета НДС)

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таким образом, начисляется задолженность по НДС перед бюджетом на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», но на счете 90 «Продажи» НДС будет отображен позже в момент перехода права собственности на продаваемую продукцию. При отгрузке продукции, за которую была получена предоплата, сумма НДС, числящаяся на отдельном субсчете счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», переносится на счет 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»:

Д-т 51 «Расчетные счета»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — сумма оплаты за отгруженную продукцию;

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

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (отдельный субсчет) — начисление задолженности по НДС перед бюджетом.

При погашении задолженности перед бюджетом по НДС делается запись:

Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т 51 «Расчетные счета».

Договором между поставщиком и покупателем может быть предусмотрена предварительная оплата продукции.

Суммы полученной предоплаты отражаются на отдельном субсчете счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»:

Д-т 51 «Расчетные счета»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные».

После отгрузки продукции в счет полученной предоплаты оформляются записи:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — отражена выручка от продажи продукции;

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

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — начислен НДС;

Д-т 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т 43 «Готовая продукция» — списана себестоимость отгруженной продукции;

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — зачтена сумма ранее полученного аванса.

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.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц определяется 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». Полученная при этом сумма финансового результата относится на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Д-т 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

К-т 99 «Прибыли и убытки» — отражена прибыль от продажи продукции;

Д-т 99 «Прибыли и убытки»

К-т 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» — отражен убыток от продажи продукции.

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Пример. В отчетном периоде организация продала продукцию на сумму 354 000 руб., в том числе НДС — 54 000 руб. Себестоимость проданной продукции составила 230 000 руб. Расходы на продажу продукции — 20 000 руб.

В бухгалтерском учете организации оформляются записи:

Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — 354 000 руб.;

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

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 54 000 руб.;

Д-т 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т 43 «Готовая продукция» — 230 000 руб.;

Д-т 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

К-т 44 «Расходы на продажу» — 20 000 руб.;

Д-т 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

К-т 99 «Прибыли и убытки» — 50 000 руб. (354 000 — 54 000 — 230 000 — 20 000).

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ предусмотрено, что для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль доходы и расходы учитываются одним из двух методов (рис. 13.7).

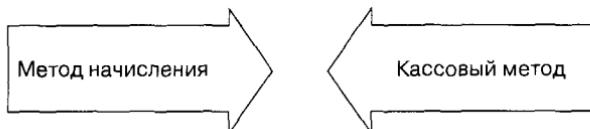


Рис. 13.7. Методы признания доходов и расходов в налоговом учете

При **методе начисления** доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ, услуг, имущественных прав, а расходы — в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств либо иной формы их оплаты.

При применении кассового метода датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках, в кассу, поступления иного имущества, работ, услуг, имущественных прав, а также погашение задолженности перед налогоплательщиком иным способом. Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты (после прекращения встречного обязательства налогоплательщиком — приобретателем (покупателем) перед продавцом).

Право на применение кассового метода признания доходов и расходов согласно НК РФ имеют те организации, у которых в среднем

за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал.

Контрольные вопросы

1. Что такое готовая продукция?
2. Какие существуют виды оценки готовой продукции в текущем учете?
3. Как готовая продукция оценивается в балансе?
4. В чем разница между оценкой готовой продукции по фактической производственной себестоимости и по нормативной (плановой) себестоимости?
5. Что означает оценка готовой продукции по прямым статьям расходов?
6. Как отражается отгрузка продукции, право собственности на которую не перешло к покупателю?
7. Поясните назначение каждого из субсчетов счета 90 «Продажи».
8. Что представляют собой расходы на продажу? На каком счете они учитываются и куда списываются?
9. Какие методы признания доходов и расходов существуют в налоговом учете?
10. В каком порядке осуществляется учет предварительной оплаты готовой продукции?

Тесты

1. Готовая продукция отражается на счете 43:	
Ответы	1 По фактической себестоимости
	2 По нормативной себестоимости
	3 По продажным ценам
	4 По фактической или по нормативной себестоимости
2. При использовании счета 40 готовая продукция отражается на счете 43:	
Ответы	1 По фактической себестоимости
	2 По нормативной себестоимости
	3 По продажным ценам
	4 По фактической или по нормативной себестоимости
3. Отгрузка готовой продукции, право собственности на которую не перешло к покупателю, отражается:	
Ответы	1 Д-т 90-2 К-т 43
	2 Д-т 43, субсчет «Готовая продукция отгруженная» К-т 43, субсчет «Готовая продукция на складе»
	3 Д-т 62 К-т 43
	4 Д-т 45 К-т 43

4. Выручка от продажи продукции отражается:

Ответы	1	Д-т 62 К-т 90
	2	Д-т 62 К-т 43
	3	Д-т 90 К-т 43
	4	Д-т 90 К-т 44

5. Поступившая на расчетный счет предоплата в счет отгрузки продукции отражается:

Ответы	1	Д-т 62 К-т 51
	2	Д-т 50 К-т 62
	3	Д-т 51 К-т 62
	4	Д-т 51 К-т 90

6. Полученная за отчетный месяц прибыль от продажи продукции отражается:

Ответы	1	Д-т 90-1 К-т 99 и одновременно Д-т 99 К-т 90-2
	2	Д-т 99 К-т 90-9
	3	Д-т 90-9 К-т 99
	4	Д-т 99 К-т 90-1

7. При отгрузке продукции налог на добавленную стоимость начисляется (выручка определяется «по отгрузке»):

Ответы	1	Д-т 62 К-т 68
	2	Д-т 90 К-т 68
	3	Д-т 90 К-т 76
	4	Д-т 76 К-т 68

8. При отгрузке продукции налог на добавленную стоимость начисляется (выручка определяется «по оплате»):

Ответы	1	Д-т 62 К-т 68
	2	Д-т 90 К-т 68
	3	Д-т 90 К-т 76
	4	Д-т 76 К-т 68

9. К расходам на продажу не относятся:

Ответы	1	Штрафные санкции за несвоевременную отгрузку продукции
	2	Представительские расходы
	3	Расходы на упаковку продукции на складе
	4	Расходы на рекламу

10. Расходы на продажу списываются:

Ответы	1	Д-т 20 К-т 44
	2	Д-т 90 К-т 44
	3	Д-т 99 К-т 44
	4	Д-т 84 К-т 44

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 13. Учет готовой продукции и товаров	1	4
	2	2
	3	4
	4	1
	5	3
	6	3
	7	2
	8	3
	9	1
	10	2

Глава 14

УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

14.1. Формы и системы оплаты труда. Состав фонда заработной платы и выплат социального характера. Порядок расчета заработной платы

Основными формами оплаты труда в организациях являются (рис. 14.1) сделчая, повременная и аккордная форма оплаты труда.

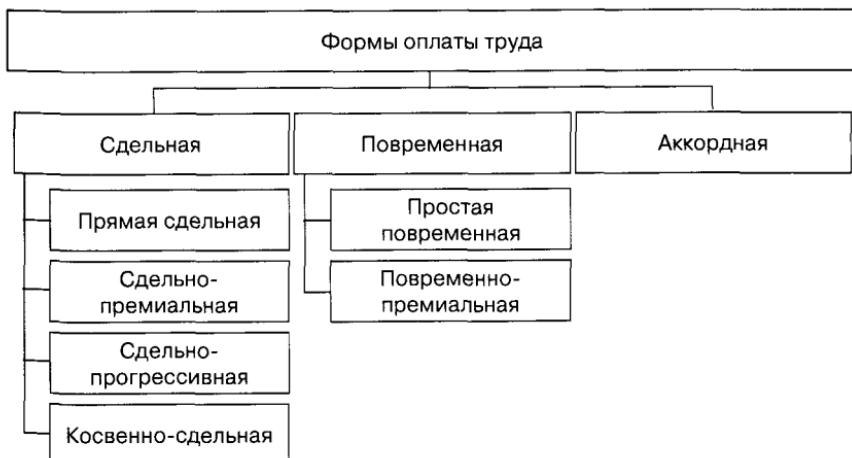


Рис. 14.1. Формы оплаты труда

При сдельной оплате труда размер заработка зависит от количества изготовленной продукции, работ, услуг в соответствии с установленными сдельными расценками.

Сдельная форма оплаты труда имеет свои системы:

- прямая сдельная система оплата труда;
- сдельно-премиальная система оплата труда;
- сдельно-прогрессивная система оплата труда;
- косвенно-сдельная система оплата труда.

Прямая сдельная форма оплаты труда предусматривает оплату труда пропорционально количеству выработанной продукции, выполненных работ, услуг, исходя из твердых расценок, установленных с учетом необходимой квалификации.

Пример. Повар изготовил за месяц 200 кг полуфабрикатов. Расценка за 1 кг полуфабрикатов — 30 руб.

Заработка плата за месяц составит: $30 \times 200 = 6000$ руб.

Сдельно-премиальная оплата труда включает в себя премирование за качественные и количественные показатели.

Пример. Повар изготовил за месяц 200 кг полуфабрикатов. Расценка за 1 кг полуфабрикатов — 30 руб. В случае отсутствия брака повару выплачивается премия в размере 10%.

Премия $6000 \times 10\% = 600$ руб.

Заработка плата за месяц составит: $6000 + 600 = 6600$ руб.

Сдельно-прогрессивная система предусматривает повышение оплаты труда за выработку сверх норм.

Пример. Повар изготовил за месяц 200 кг полуфабрикатов. Расценка за 1 кг полуфабрикатов в пределах 150 кг равна 30 руб., выше 150 кг — больше на 5 руб.

Заработка за месяц составит: $(30 \times 150) + (35 \times 50) = 4500 + 1750 = 6250$ руб.

Косвенно-сдельная система применяется для оплаты труда вспомогательных рабочих, заработка которых зависит от результата труда основных рабочих.

При **повременной** форме оплаты труда заработка начисляется за определенное количество проработанного времени независимо от объема выполненных работ. Он рассчитывается исходя из тарифной ставки за один час работы или должностного оклада за проработанное время.

Повременная форма оплаты труда также имеет свои системы:

- простая повременная система оплаты труда;
- повременно-премиальная система оплаты труда.

Простая повременная форма оплаты труда — это система, при которой размер оплаты труда зависит от квалификации и производственного стажа работника.

Пример. У работника оклад — 15 000 руб. Полное количество смен за месяц 15. Если он отработал все рабочие дни в месяце, то ему будет начислено 15 000 руб. Если же в соответствии с графиком он отработал 16 дней, то ему будет начислено: $15 000 \times (16 : 15) = 16 000$ руб.

Повременно-премиальная система оплаты труда включает в себя премирование в дополнение к тарифной ставке.

Пример. У работника оклад — 15 000 руб. Полное количество смен за месяц — 15. Если он отработал все рабочие дни в месяце, то ему будет начислено 15 000 руб. Если же в соответствии с графиком он отработал 16 дней, то ему будет начислено: $15 000 \times (16 : 15) = 16 000$ руб.

Условиями трудового договора предусмотрена ежемесячная премия в размере 10% от заработной платы при условии, что фактическая выручка будет не ниже запланированной. Тогда сумма премии составит: $16\ 000 \times 10\% = 1600$ руб., заработка платы — $16\ 000 + 1600 = 17\ 600$ руб.

При **аккордной** форме оплаты труда определяется совокупный заработок за выполнение определенного объема работ или изготовление определенной продукции. Чаще всего эта форма оплаты применяется к работникам, не состоящим в штате организации. Общая сумма бригадного заработка распределяется между работниками по их усмотрению.

Фонд заработной платы — это общая сумма средств в денежной и натуральной формах, распределяемых между работниками организации за их труд.

В фонд заработной платы входят все начисленные суммы оплаты труда независимо от источника финансирования (рис. 14.2).

1 сумма оплаты труда в денежной и натуральной формах за отработанное и неотработанное, но подлежащее оплате время
2 стимулирующие доплаты и надбавки
3 компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда
4 премии и единовременные поощрительные выплаты
5 выплаты за питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер

Рис. 14.2. Состав фонда оплаты труда

В состав *выплат социального характера* включаются компенсации и социальные льготы, предоставленные работникам на лечение, отдых, проезд, трудоустройство и т. п. (за исключением пособий из государственных и негосударственных внебюджетных фондов).

Заработка платы в организациях обычно рассчитывается по по-временной и по сделкой форме. При этом работа, как правило, организуется посменно. Например, два рабочих дня чередуются с двумя днями отдыха.

14.2. Доплаты, надбавки, гарантии. Оплата отпусков и компенсаций

В настоящее время нередки случаи работы в сверхурочное время, например при проведении банкетов, помимо этого работа здесь осу-

ществляется без выходных. Поэтому оплата труда осуществляется с применением системы доплат и надбавок.

Трудовым кодексом РФ [4] в этих случаях предусматривается установление повышенной оплаты труда. Минимальные размеры доплат установлены законодательством. Организациям дано право самостоятельно устанавливать конкретные размеры доплат, но в любом случае они не могут быть ниже установленных законодательством. Условия установления и выплаты доплат к заработной плате должны быть зафиксированы в коллективном договоре.

Сверхурочными считаются работы сверх установленной продолжительности рабочего времени. Сверхурочные не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год.

Доплаты за работу в сверхурочное время начисляются на основании оформленных в установленном порядке списков работавших сверхурочно. Работникам с ненормированным рабочим днем (например, администрации) доплаты за сверхурочное время работы обычно не производятся. Компенсация сверхурочных часов отгулом не допускается.

За первые два часа работы в сверхурочное время оплата производится не менее чем в полуторном размере, за последующие часы — не менее чем в двойном размере.

Пример. Официант отработал за месяц 162 часа. Месячная норма рабочего времени — 160 часов. Сверхурочные составили 2 часа. За месяц официанту начислена заработка плата в сумме 2500 руб. Оплата сверхурочных составит:

$$2500 \text{ руб.} : 160 \text{ час.} \times 2 \text{ час.} \times 1,5 = 46 \text{ руб. } 88 \text{ коп.}$$

Не могут привлекаться к сверхурочным работам беременные женщины, женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, работники моложе 18 лет и другие категории работников в соответствии с законодательством.

Работа в праздничные дни. Размер оплаты труда за работу в праздничный день устанавливается организацией самостоятельно и вносится в коллективный договор, в положение об оплате труда или оговаривается сторонами при заключении трудового договора (контракта), но он не может быть ниже предусмотренного законодательством. Работа в праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере.

Пример. Администратор ресторана с должностным окладом 4200 руб. работал в январе один праздничный день. В месяце 18 рабочих дней. Заработка за этот праздничный день составил:

$$4200 \text{ руб.} : 18 \text{ дней} \times 1 \times 2 = 466 \text{ руб. } 67 \text{ коп.}$$

Работа в ночное время. Трудовой кодекс РФ предусматривает право работника на повышенную оплату работы в ночное время. Ночным считается время работы с 22 часов до 6 часов утра. Час ночной работы

оплачивается в повышенном размере, который устанавливается коллективным договором или положением об оплате труда организации, но при этом не может быть ниже предусмотренного законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на один час. Ночное время учитывается в табелях учета рабочего времени итоговым количеством за месяц. К работе в ночное время не допускаются беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, работники моложе 18 лет и работники других категорий согласно законодательству. Инвалиды могут привлекаться к работе в ночное время только с их согласия и при условии, если такая работа не запрещена им медицинскими рекомендациями.

Оплата в случае брака продукции. Браком считается продукция, которая не отвечает требованиям стандарта, техническим условиям и не может быть использована по прямому назначению. Выпуск бракованной продукции приводит к прямым убыткам, так как влечет перерасход сырья, материалов, снижение производительности труда, повышение себестоимости.

Неисправимый (полный) брак по вине работника оплате не подлежит. В этом случае оформляется акт о производственном браке, и в первичных документах по учету выработки делается соответствующая отметка.

Исправимый (частичный) брак, допущенный по вине работника, оплачивается в зависимости от степени готовности продукции по пониженным расценкам, которые устанавливаются в каждом конкретном случае администрацией организации.

При изготовлении продукции, оказавшейся браком не по вине работника, труд оплачивается по пониженным расценкам. Однако месячная заработка не может быть ниже 2/3 установленного оклада.

Гарантии по оплате непроработанного времени. Трудовым законодательством предусмотрены гарантии работникам по оплате непроработанного времени. Сохранение места работы (должности) и среднего заработка гарантированы:

- при выполнении работником государственных или общественных обязанностей в рабочее время;
- на время нахождения в медицинском учреждении на обследовании — за работниками, обязанными проходить такое обследование;
- за донорами — в день обследования и в день сдачи крови, а также за предоставленный им день отдыха после каждого дня сдачи крови. По желанию работника этот день присоединяется к ежегодному отпуску;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

Порядок оплаты отпусков. Правом на ежегодный оплачиваемый отпуск обладают лица, работающие по трудовому договору в организациях

любой организационно-правовой формы собственности, независимо от степени их занятости, места выполнения трудовых обязанностей, занимаемой должности или выполняемой работы, срока трудового договора и формы оплаты труда.

Ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью не менее 28 календарных дней. Некоторые категории работников пользуются правом на удлиненный отпуск. Это связано с особым характером и условиями труда, состоянием их здоровья и т. д. (например, работники моложе 18 лет).

В число дней отпуска не включаются и не оплачиваются праздничные дни. Отдельные категории работников в соответствии с законодательством имеют право на дополнительный ежегодный отпуск.

Право на использование отпуска за первый год работы возникает по истечении шести месяцев непрерывной работы в данной организации. Однако по взаимной договоренности между работником и работодателем отпуск может быть предоставлен и ранее этого срока.

Отпуск за второй и последующие годы может предоставляться в любое время рабочего года, в том числе и раньше в соответствии с очередностью.

Компенсация за неиспользованные дни отпуска. При прекращении трудовых отношений работник должен получить компенсацию за неиспользованные дни отпуска как за последний, так и за все предыдущие годы. Денежная компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается в размере среднего заработка пропорционально продолжительности отпуска. Если работник увольняется до окончания рабочего года, в счет которого он уже получил отпуск, то с него удерживается сумма за неотработанные дни отпуска, кроме случаев, предусмотренных законодательством (уход на пенсию, призыв или поступление работника на военную службу и т. д.).

Исчисление среднего заработка. Для расчета оплаты отпусков, компенсаций за неиспользованные отпуска, различного рода пособий применяется средний дневной заработок. Расчет средней заработной платы работника производится согласно единому порядку, установленному ст. 139 ТК РФ и постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

Для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя независимо от источников этих выплат.

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 средняя заработка. При этом ка-

календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале — по 28-е (29-е) число включительно).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в случаях, предусмотренных ТК РФ, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

В коллективном договоре, локальном нормативном акте могут быть предусмотрены иные периоды для расчета средней заработной платы, если это не ухудшает положение работников.

Во всех случаях средний заработок, причитающийся работнику, отработавшему полностью определенную на этот период норму рабочего времени, не может быть менее установленного законодательством на день выплаты минимального месячного размера оплаты труда.

На основе среднедневного заработка, рассчитанного за два календарных года, и стажа работы рассчитываются пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком.

14.3. Аналитический и синтетический учет расчетов по оплате труда

При приеме на работу в организацию общественного питания заполняется личная карточка работника (ф. № Т-2), ему присваивается табельный номер, который проставляется в документах учета кадров, использования рабочего времени и расчетов по оплате труда. На каждого работника на основании первичных документов о приеме на работу в бухгалтерии организации открывается лицевой счет (ф. № Т-54 и № Т-54а), в котором фиксируются реквизиты работника (фамилия, имя, отчество; цех, отдел; категория; табельный номер; количество детей; дата приема и др.), суммы ежемесячно произведенных начислений и удержаний заработной платы. Данные лицевого счета используются при расчете среднего заработка.

Сумма заработной платы к выдаче работнику равна разности между суммами начислений и удержаний заработной платы. Результаты расчетов заработной платы фиксируются в лицевых счетах работников и в расчетно-платежной ведомости (ф. № Т-49), которая применяется для учета не только расчетов, но и выплаты заработной платы всем категориям работающих, в основном средними и малыми организаци-.

ями. Крупными организациями для учета расчетов заработной платы применяется расчетная ведомость (ф. № Т-51), а для учета выплаты заработной платы — платежная ведомость (ф. № Т-53).

Работодатель обязан в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период, размерах и основаниях произведенных удержаний, а также об общей денежной сумме, подлежащей выплате. Для этой цели используется, как правило, расчетный листок, форма которого утверждается работодателем самостоятельно.

Заработная плата выплачивается работнику по месту его работы либо перечисляется по желанию работника на пластиковую карточку или на счет в банке. Место и сроки выплаты заработной платы в неденежной форме определяются коллективным или трудовым договором. Заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, коллективным договором, трудовым договором. Для отдельных категорий работников федеральным законом могут быть введены иные сроки выплаты заработной платы. При совпадении дня выплаты с выходным или нерабочим праздничным днем выплата заработной платы производится накануне этого дня. Оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала.

В случае задержки выплаты заработной платы на срок более 15 дней работник имеет право, кроме установленных законодательством случаев, известив работодателя в письменной форме, приостановить работу на весь период до выплаты задержанной суммы.

Синтетический учет расчетов с работниками организации по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам, по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате». По кредиту названного счета отражаются суммы начислений по оплате труда, поощрительных, гарантийных, социальных и компенсационных выплат. Кредитовое сальдо счета 70 показывает задолженность организации перед работниками по начисленной заработной плате. По дебету счета отражаются выплаченные суммы заработной платы, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний. Аналитический учет по счету 70 ведется по каждому работнику организации.

Основные записи по начислениям заработной платы в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» на основании расчетно-платежных ведомостей, иных документов, подтверждающих выполнение соответствующих работ и необходимость различных выплат, приведены в табл. 14.1.

Таблица 14.1

**Записи на счетах бухгалтерского учета начислений
заработной платы**

Начислена задолженность по оплате труда: работникам, занятым строительством хозяйственным способом объектов основных средств, приобретением внеоборотных активов иными способами	Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы»
работникам, занятым заготовлением материально-производственных запасов	Д-т 10 «Материалы», 41 «Товары»
работникам, занятым изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг	Д-т 20 «Основное производство»
работникам, занятым изготовлением полуфабрикатов	Д-т 21 «Полуфабрикаты собственного производства»
работникам, занятым во вспомогательных производствах	Д-т 23 «Вспомогательные производства»
администрации цеха или иного производственного подразделения	Д-т 25 «Общепроизводственные расходы»
управленческому персоналу организаций	Д-т 26 «Общехозяйственные расходы»
рабочим, занятым исправлением брака	Д-т 28 «Брак в производстве»
работникам, занятым в обслуживающих производствах и хозяйствах	Д-т 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»
работникам, занятым сбытом готовой продукции	Д-т 44 «Расходы на продажу»
работникам, осуществляющим торговую деятельность	Д-т 44 «Расходы на продажу»
работникам обособленных подразделений	Д-т 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 79-2 «Расчеты по текущим операциям»
работникам, занятым выполнением работ в счет резервов предстоящих расходов	Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»
работникам, занятым выполнением работ, оплата которых производится за счет расходов будущих периодов	Д-т 97 «Расходы будущих периодов»
Начислена задолженность по оплате отпусков работникам за счет:	

Окончание табл. 14.

Хозяйственная операция	Корреспондирующий счет
текущих затрат	Д-т 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» 26 «Общехозяйственные расходы» 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.
резервов предстоящих расходов	Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»
расходов будущих периодов	Д-т 97 «Расходы будущих периодов»
Начислена задолженность по выплате пособий	Д-т 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Начислены дивиденды, проценты от участия в капитале организации	Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Начислено вознаграждение за выслугу лет	Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»
Начислена оплата труда лицам, занятым в ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций	Д-т 99 «Прибыли и убытки»

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются начисленные суммы:

- оплаты труда — в корреспонденции со счетами учета активов, вложений во внеоборотные активы, затрат на производство, расходов на продажу и других источников;
- пособий по социальному страхованию — в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- доходов от участия в капитале организации — в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, — в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- оплаты труда в счет расходов будущих периодов — в корреспонденции со счетом 97 «Расходы будущих периодов»;
- оплаты труда лицам, занятым в ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций, — в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Основные записи по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», используемые при этом документы представлены в табл. 14.2.

Таблица 14.2

Записи на счетах бухгалтерского учета удержаний из заработной платы

Хозяйственная операция	Документ-основание	Корреспондирующий счет
Удержан налог на доходы физических лиц	Расчетно-платежные ведомости (ф. № Т-49, Т-51, Т-53)	К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам»
Удержаны не погашенные в установленные сроки суммы задолженности по полученным подотчетным лицам авансам	Расчетно-платежные ведомости (ф. № Т-49, Т-51, Т-53), авансовый отчет	К-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
Удержаны суммы в погашение задолженности по выданным ссудам, недостачам и портчам	Расчетно-платежные ведомости (ф. № Т-49, Т-51, Т-53), приказ руководителя, договор ссуды	К-т 73-1 «Расчеты по предоставленным займам», 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
Удержаны суммы с виновников брака	Расчетно-платежные ведомости (ф. № Т-49, Т-51, Т-53), акт о браке	К-т 28 «Брак в производстве»
Удержаны суммы алиментов	Расчетно-платежные ведомости (ф. № Т-49, Т-51, Т-53), исполнительный лист	К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Удержаны суммы платежей за товары, проданные в кредит	Расчетно-платежные ведомости (ф. № Т-49, Т-51, Т-53), поручение-обязательство	К-т 73-3 «Расчеты за товары, проданные в кредит»

Выдача работнику заработной платы и пособий оформляют бухгалтерскими записями:

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 50 «Касса» — выдана из кассы заработка наличными;

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К-т 51 «Расчетные счета» — перечислена с расчетного счета заработка платы на лицевой счет работника в банке.

Не полученная работниками в срок заработка платы депонируется. Аналитический учет депонированной заработной платы ведется по каждому работнику в реестре невыданной заработной платы, в специальной книге невыданной заработной платы или на депонентских карточках. Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом».

лом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

Депонированные суммы должны сдаваться в банк на расчетный счет организации, что отражается в бухгалтерском учете проводкой:

Д-т 51 «Расчетные счета»

К-т 50 «Касса».

Выдача депонированной заработной платы из кассы организации по карточке депонента и на счетах бухгалтерского учета фиксируется проводкой:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам»

К-т 50 «Касса».

Невостребованная депонированная заработка плата по истечении трех лет относится на финансовые результаты деятельности организации:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам»

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

Контрольные вопросы

1. Какие формы оплаты труда применяются в организациях?
2. Какие существуют особенности определения среднедневного заработка для исчисления пособия по беременности и родам?
3. Каков порядок отражения в учете сумм отпускных, если часть отпуска переходит на следующий месяц?
4. Какие существуют формы первичных документов для учета труда и его оплаты?
5. Назовите основные типовые первичные документы по учету труда и его оплаты.
6. Какой документ используется для подтверждения работы у работодателя — физического лица?
7. Назовите основные виды государственных гарантий по оплате труда.
8. Что понимается под минимальной заработной платой?
9. Что включает в себя тарифная система оплаты труда?
10. Каковы различия между тарифной и бестарифной системами оплаты труда?
11. Что такое тарификация работы?
12. Что такое заработка плата?
13. Охарактеризуйте основные разновидности сдельной формы оплаты труда.

14. Какими факторами определяется сумма заработка работников при повременной форме оплаты труда?
15. Перечислите основные виды доплат и надбавок.
16. Какое время считается рабочим?
17. Что такое режим рабочего времени?
18. Приведите примеры начислений оплаты труда, гарантий и компенсаций.
19. Какие разновидности работы за пределами нормальной продолжительности рабочего времени вы знаете?
20. Какие документы оформляются при прекращении с работником трудового договора?
21. Назовите группы удержаний из заработной платы.
22. Какие виды удержаний из заработной платы считаются обязательными?
23. Какие виды материального ущерба должны компенсироваться работником?
24. Назовите основные элементы, характеризующие налог на доходы с физических лиц.
25. Назовите виды и размеры налоговых вычетов, на которые имеют право физические лица.
26. Какой счет используется для бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда?
27. Составьте бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета по основным видам начислений и удержаний заработной платы.
28. Охарактеризуйте основные разновидности повременной заработной платы.
29. Какие виды доплат и надбавок предусматриваются работникам?
30. Что понимается под гарантиями и компенсациями в системе оплаты труда?
31. Какова технология аналитического учета расчетов по оплате труда?
32. Назовите основные операции начислений заработной платы и раскройте порядок их отражения на счетах бухгалтерского учета.
33. Как на счетах бухгалтерского учета отражаются удержания из заработной платы?
34. Что понимается под депонированной заработной платой?
35. Каков порядок бухгалтерского учета и выплаты депонированной заработной платы?

Тесты**1. Начисление заработной платы работникам отдела капитального строительства на счетах бухгалтерского учета фиксируется:**

Ответы	1	Д-т 20 К-т 97
	2	Д-т 08 К-т 70
	3	Д-т 97 К-т 70
	4	Д-т 79 К-т 70

2. Начисленные работнику-акционеру дивиденды отражаются бухгалтерской проводкой:

Ответы	1	Д-т 84 К-т 70
	2	Д-т 20 К-т 75
	3	Д-т 97 К-т 70
	4	Д-т 76 К-т 96

3. Начисление причитающихся работнику пособий на счетах бухгалтерского учета записывается:

Ответы	1	Д-т 84 К-т 96
	2	Д-т 20 К-т 75
	3	Д-т 26 К-т 70
	4	Д-т 69 К-т 70

4. При начислении вознаграждения за выслугу лет в бухгалтерском учете делается запись:

Ответы	1	Д-т 26 К-т 70
	2	Д-т 10 К-т 70
	3	Д-т 96 К-т 70
	4	Д-т 84 К-т 70

5. Начисление работникам, занятым заготовлением материально-производственных запасов, отражается проводкой:

Ответы	1	Д-т 26 К-т 70
	2	Д-т 10 К-т 70
	3	Д-т 79 К-т 70
	4	Д-т 20 К-т 70

6. Начислена заработка плата труда работникам, занятым в ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций. Эта операция на счетах бухгалтерского учета фиксируется:

Ответы	1	Д-т 84 К-т 70
	2	Д-т 91 К-т 70
	3	Д-т 99 К-т 70
	4	Д-т 20 К-т 96

7. Невостребованная заработка плата относится на финансовые результаты организации по истечении:

Ответы	1	трех месяцев
	2	трех лет
	3	одного года
	4	не относится на финансовые результаты

8. Удержания с виновников брака на счетах бухгалтерского учета отражаются:

Ответы	1	Д-т 84 К-т 28
	2	Д-т 91 К-т 20
	3	Д-т 99 К-т 73-2
	4	Д-т 70 К-т 28

9. С работника удержаны алименты, о чем в бухгалтерском учете зафиксировано:

Ответы	1	Д-т 26 К-т 76
	2	Д-т 70 К-т 96
	3	Д-т 70 К-т 76
	4	Д-т 20 К-т 76

10. Удержания налога на физических лиц на счетах бухгалтерского учета отражается:

Ответы	1	Д-т 70 К-т 68
	2	Д-т 68 К-т 51
	3	Д-т 26 К-т 68
	4	Д-т 70 К-т 96

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 14. Учет труда и его оплаты	1	2
	2	1
	3	4
	4	3
	5	2
	6	3
	7	2
	8	4
	9	3
	10	1

Глава 15

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

15.1. Понятие и состав финансовых результатов

Финансовый результат представляет собой прирост (уменьшение) капитала организации, вызванный ее предпринимательской и иной деятельностью. Превышение доходов над расходами формирует финансовый результат в виде прибыли, а превышение расходов над доходами — убыток (рис. 15.1).

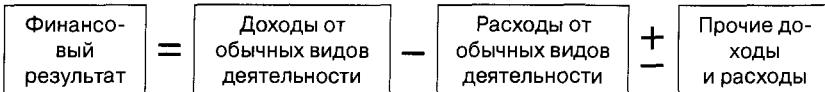


Рис. 15.1. Определение финансового результата

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

При этом доходами организации не признаются поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка;

- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Расходами организации не признается выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);

— вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

— по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;

— в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

— в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

— в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы (расходы) от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы (расходы).

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований настоящего законодательства, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения. При этом следует учитывать существенность величины доходов и расходов и регулярность их получения.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 «Прибыли и убытки».

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или убыток) слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода (рис. 15.2).

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

— прибыль или убыток от обычных видов деятельности — в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

— сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц — в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;

— суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций — в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

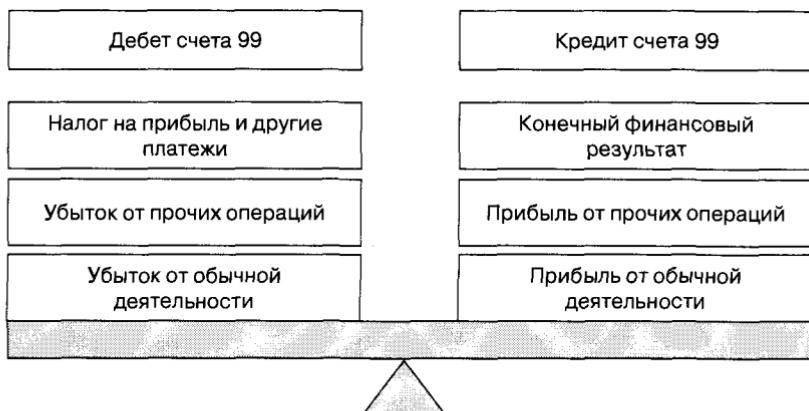


Рис. 15.2. Формирование конечного финансового результата на счете 99 «Прибыли и убытки»

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (рис. 15.3).

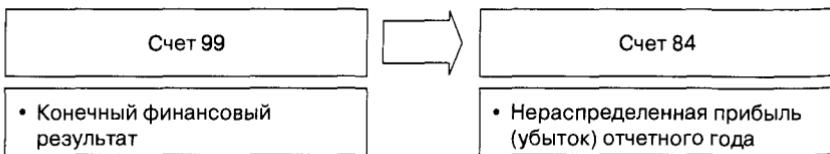


Рис. 15.3. Определение чистой прибыли (убытка) в конце года

15.2. Обобщение информации о прочих доходах и расходах отчетного периода

Порядок формирования доходов и расходов по обычным видам деятельности и их отражение на счетах бухгалтерского учета представлен в главе «Учет затрат на производство» и главе «Учет готовой продукции и ее продажи». В настоящем разделе рассмотрим разновидности прочих доходов, расходов и финансовых результатов, правила обобщения информации о них.

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах предназначен активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

К счету 91 открываются субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 отражают поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, а также проценты за предоставленные в пользование денежные средства, доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации). Проценты начисляются за каждый отчетный период в соответствии с условиями договора.

По кредиту субсчета 91-1 фиксируются также полученные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, суммы дооценки активов и др.

На дебет субсчета 91-2 относят остаточную стоимость выбывающих основных средств, уплаченные штрафы и т. п.

Субсчет 91-9 предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Ежемесячно образовавшееся сальдо с субсчета 91-9 переносят на счет 99 (по аналогии с субсчетом 90-9).

Потери, доходы и расходы, вызванные чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности экономического субъекта, также отражаются в течение года на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и др.

По правилам бухгалтерского учета прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений п. 5 ПБУ 9/99);

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности (с учетом положений п. 5 ПБУ 9/99);

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) (с учетом положений п. 5 ПБУ 9/99);

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организацией убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- прочие аналогичные доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений п. 5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности (с учетом положений п. 5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом положений п. 5 ПБУ 10/99);
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;

— перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

— прочие аналогичные расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.).

Пример. В отчетном периоде организация получила следующие доходы, не являющиеся доходами от обычных видов деятельности:

проценты по предоставленному сторонней организации займу — 300 000 руб.;

штрафные санкции за нарушения условий договоров — 14 000 руб.;
поступления от продажи автомобиля — 59 000 руб., в том числе НДС — 9000 руб.;

первоначальная стоимость автомобиля — 75 000 руб., сумма начисленной амортизации — 25 000 руб.

А также организацией понесены следующие расходы:

благотворительный взнос в благотворительный фонд — 10 000 руб.;

добровольное страхование сотрудников — 5000 руб.;

услуги кредитных организаций по обслуживанию банковских счетов — 3000 руб.

В бухгалтерском учете организации будут сделаны следующие записи:

Д-т сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», 1 субсчет «Прочие доходы» — 300 000 руб.;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям в рублях»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 14 000 руб.;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — 59 000 руб.;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 9000 руб.;

Д-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»

К-т сч. 01 «Основные средства» — 75 000 руб.;

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 25 000 руб.;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» — 50 000 руб. (75 000 – 25 000);

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с дебиторами и кредиторами в рублях» — 10 000 руб.;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» — 5000 руб.;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 51 «Расчетные счета» — 3000 руб.

Сопоставлением кредитовых оборотов по субсчету 1 «Прочие доходы» и дебетовых оборотов по субсчету 2 «Прочие расходы» счета 91 «Прочие доходы и расходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов.

Оборот по кредиту:

$$300\,000 + 14\,000 + 59\,000 = 373\,000 \text{ руб.}$$

Оборот по дебету:

$$9000 + 50\,000 + 10\,000 + 5000 + 3000 = 77\,000 \text{ руб.}$$

На сумму кредитового сальдо 296 000 руб. (373 000 – 77 000) оформляется запись:

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

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — 296 000 руб.

15.3. Учет расчетов по налогу на прибыль

Ввиду того что нормы бухгалтерского и налогового законодательства не всегда совпадают, был введен ряд новых счетов бухгалтерского учета для отражения различия бухгалтерского и налогового учета, а также отражения информации о расчетах по налогу на прибыль. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» [42] установлены правила формирования в бухгалтерском учете информации о расчетах по налогу на прибыль, позволяющие на счетах бухгалтерского учета отразить различия между налогом на прибыль, исчисленным исходя из бухгалтерской прибыли и налогооблагаемой прибыли, сформированной по правилам налогового учета.

В соответствии с этим Положением введены счета первого порядка 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства». Кроме того, необходимо ввести субсчета для учета постоянных разниц, временных разниц и постоянных, временных обязательств, которые возникают при использовании двух правил, бухгалтерского и налогового учета.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов

по бухгалтерскому и налоговому учету, состоит из постоянных и временных разниц.

Постоянные разницы — это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянныe разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества в сумме его стоимости, и расходов, связанных с этой передачей;

- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;

- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству РФ уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

- прочих аналогичных различий.

Сумма налога на прибыль, приходящаяся на постоянные разницы, образует постоянное налоговое обязательство (актив), которое признается в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница. Постоянное налоговое обязательство (актив) равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Постоянныe налоговые обязательства (активы) отражаются в бухгалтерском учете на счете учета прибылей и убытков, субсчет «Постоянное налоговое обязательство» или субсчет «Постоянный налоговый актив», в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Временные разницы — это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Под ним понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующих отчетных периодах.

В связи с тем, что временные разницы могут как уменьшать, так и увеличивать налогооблагаемую прибыль (убыток), их принято подразделять на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах (отложенный налоговый актив).

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- использования разных способов признания коммерческих и управлеченческих расходов в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и налогообложения;
- убытка, перенесенного в будущее, который не использован для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, в случае продажи объектов основных средств, различных правил признания для целей бухгалтерского учета и налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- прочих аналогичных различий.

Отложенный налоговый актив равняется величине, определяемой как произведение вычитаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Отложенные налоговые активы возникают в случае, когда расходы в бухгалтерском учете признаются раньше, чем в налоговом, а доходы позже, чем в налоговом.

Учет отложенных налоговых активов осуществляется на счете 09 «Отложенные налоговые активы», где по дебету счета в корреспонденции с кредитом счета 68 отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода, а по кредиту счета 09 в корреспонденции с дебетом счета 68 отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода. Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счета учета прибылей и убытков в сумме, на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

В случае если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, но существует вероятность ее возникновения в последующих отчетных периодах, то суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до того отчетного периода, когда возникнет налогооблагаемая прибыль.

Пример. Амортизационные отчисления в отчетном периоде по бухгалтерскому учету составили 150 000 руб., а по налоговому — 70 000 руб. Вычитаемая временная разница составляет:

$$150\,000 - 70\,000 = 80\,000 \text{ руб.}$$

При этом отложенный налоговый актив составит:

$$80\,000 \times 20\% = 16\,000 \text{ руб.}$$

На сумму отложенного налогового актива оформляется проводка:

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 16 000 руб.

В дальнейшем по мере уменьшения вычитаемых временных разниц отложенный налоговый актив будет уменьшаться.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (отложенное налоговое обязательство).

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения различных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета;
- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых за предоставление в пользование денежных средств для целей бухгалтерского и налогового учета;
- прочих аналогичных различий.

Отложенное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение налогооблагаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Отложенные налоговые обязательства возникают в случае, когда расходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом, а доходы раньше, чем в налоговом.

Учет отложенных налоговых обязательств осуществляется на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства», где по кредиту счета в корреспонденции с дебетом счета 68 отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода, а по дебету счета 77 в корреспонденции с кредитом счета 68 отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств в счет уменьшения начислений налога на прибыль отчетного периода. Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счета учета прибылей и убытков в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Пример. В отчетном периоде организацией был начислен процентный доход в виде дивидендов от долевого участия в деятельности сторонней организации на сумму 300 000 руб. В отчетном периоде сторонняя организация перечислила лишь 50% положенных к уплате дивидендов. Таким образом, в бухгалтерском учете организации доходы будут признаны в сумме 300 000 руб., а в налоговом — в сумме 150 000 руб. Налогооблагаемая разница составит 150 000 руб. (300 000 — 150 000).

В отчетном периоде в бухгалтерском учете организации оформляется проводка:

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» — отражена сумма налоговых обязательств — 30 000 руб. (150 000 руб. × 20%).

В дальнейшем при погашении сторонней организацией своей задолженности по выплате дивидендов отражается погашение отложенного налогового обязательства:

Д-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 30 000 руб.

Условный расход (доход) по налогу на прибыль равняется величине, рассчитанной по формуле:

**Бухгалтерская прибыль (убыток), сформированная в отчетном периоде ×
× ставка по налогу на прибыль.**

Условный расход (доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (доходов) по налогу на прибыль, открытому к счету прибылей и убытков.

Условный расход по налогу на прибыль отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Условный доход по налогу на прибыль отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный доход по налогу на прибыль» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В соответствии с ПБУ 18/02 текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) является налог на прибыль для налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Текущий налог на прибыль рассчитывается по следующей формуле:

\pm текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) = \pm условный расход (условный доход) по налогу на прибыль — постоянный налоговый актив + постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив — отложенное налоговое обязательство.

Пример. По окончании года организацией получены следующие показатели:

бухгалтерская прибыль (прибыль до налогообложения) — 157 000 руб.;

постоянные разницы — 7500 руб.;

вычитаемые временные разницы — 15 000 руб.;

налогооблагаемые временные разницы — 2000 руб.

Необходимо произвести расчеты с данными показателями.

Условный расход по налогу на прибыль — $157\ 000 \times 20\% = 31\ 400$ руб.;

постоянное налоговое обязательство — $7500 \times 20\% = 1500$ руб.;

отложенный налоговый актив — $15\ 000 \times 20\% = 3000$ руб.;

отложенное налоговое обязательство — $2000 \times 20\% = 400$ руб.

Текущий налог на прибыль составил: $31\ 400 + 1500 + 3000 - 400 = 35\ 500$ руб.

В бухгалтерском учете оформляются записи:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 31 400 руб.;

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 1500 руб.;

Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 3000 руб.;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» — 400 руб.

Контрольные вопросы

- Что представляют собой финансовые результаты деятельности организации?
- Назовите основные показатели финансовых результатов деятельности организации.
- На каком счете бухгалтерского учета формируется конечный финансовый результат деятельности организации? Дайте его характеристику.
- Как определяется финансовый результат от обычных видов деятельности организации? На каком счете он формируется?
- Дайте определение прочих доходов и расходов.
- Перечислите основные виды прочих доходов и расходов.
- Назовите основные корреспонденции счетов бухгалтерского учета прочих доходов и расходов.
- Что представляют собой чрезвычайные доходы и расходы?
- Как отражаются чрезвычайные доходы и расходы на счетах бухгалтерского учета?
- На каком балансовом счете учитываются налоговые санкции по платежам в бюджет?
- Что представляет собой чистая прибыль организаций? Где она учитывается?
- На какие цели может быть израсходована чистая прибыль организации?
- Что собой представляют дивиденды и в какие сроки они могут выплачиваться?

14. Дайте определение доходов и расходов организации.
15. Раскройте состав доходов и расходов организации.
16. Назовите условия признания выручки в бухгалтерском учете.
17. На каких счетах учитываются прочие доходы и расходы организаций?
18. Дайте определение бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.
19. Что такое чистая прибыль (убыток)? На каком счете она отражается?
20. Что такое постоянные и временные разницы? Приведите примеры.
21. На каких счетах учитываются отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства?
22. Как определяется текущий налог на прибыль? Приведите схему проводок.

Тесты

1. Как определяются доходы в бухгалтерском учете?

Ответы	1	Экономическая выгода, учитываемая в той мере, в которой ее можно оценить
	2	Увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)
	3	Увеличение активов организации
	4	Уменьшение обязательств организации

2. К какому виду доходов относится арендная плата в лизинговой компании?

Ответы:	1	К прочим доходам
	2	К доходам, связанным с производством и реализацией
	3	К чрезвычайным доходам
	4	К доходам от обычных видов деятельности

3. Какой счет используется для бухгалтерского учета доходов от обычных видов деятельности?

Ответы	1	90
	2	91
	3	99
	4	98

4. Что понимается под валовой прибылью?

Ответы	1	Налогооблагаемая прибыль
	2	Разность между выручкой от продажи и себестоимостью проданных товаров
	3	Конечный финансовый результат
	4	Прибыль от финансово-хозяйственной деятельности

5. Прибыль, полученная участником совместной деятельности, учитывается в составе доходов:

Ответы	1	От обычных видов деятельности
	2	Чрезвычайных
	3	Прочих
	4	От реализации

6. Прочие доходы отражаются проводкой:

Ответы	1	Д-т 01, 10 К-т 91
	2	Д-т 01, 10 К-т 98
	3	Д-т 01, 10 К-т 84
	4	Д-т 01, 10 и др. К-т 99

7. Как в бухгалтерском учете отражаются проценты, причитающиеся организаций за использование банком денежных средств?

Ответы	1	Д-т 58 К-т 91-1
	2	Д-т 51 К-т 91-1
	3	Д-т 52 К-т 99
	4	Д-т 51 К-т 98

8. К какой группе доходов относятся безвозмездно полученные активы?

Ответы	1	К прочим
	2	От обычных видов деятельности
	3	К чрезвычайным
	4	От продажи

9. Как учитывается прибыль прошлых лет, начисленная в текущем году?

Ответы	1	Д-т 76 К-т 84
	2	Д-т 51 К-т 91-1
	3	Д-т 76 К-т 99
	4	Д-т 76 К-т 91-1

10. Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, включается в доходы организации в сумме:

Ответы	1	Рыночной оценки
	2	По договоренности сторон
	3	В которой задолженность отражалась в бухгалтерском учете
	4	Установленной экспертом

11. Финансовый результат деятельности организации отражается на счете:

Ответы	1	90
	2	91
	3	99
	4	84

12. Убыток от обычных видов деятельности отражается записью:

Ответы	1	Д-т 90-9 К-т 99
	2	Д-т 99 К-т 90-9
	3	Д-т 91-9 К-т 99
	4	Д-т 84 К-т 99

13. К прочим доходам не относятся:

Ответы	1	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров
	2	Выручка от реализации продукции
	3	Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств
	4	Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности

14. К прочим расходам не относятся:

Ответы	1	Расходы, связанные с продажей основных средств
	2	Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году
	3	Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями
	4	Расходы на оплату труда

15. Поступившая от арендатора арендная плата (если сдача имущества в аренду не является предметом деятельности арендодателя) учитывается на счете:

Ответы	1	84
	2	90
	3	99
	4	91

16. Условный расход по налогу на прибыль отражается:

Ответы	1	Д-т 68 К-т 77
	2	Д-т 09 К-т 68
	3	Д-т 99 К-т 68
	4	Д-т 91 К-т 68

17. Постоянное налоговое обязательство отражается:

Ответы	1	Д-т 99 К-т 68
	2	Д-т 09 К-т 68
	3	Д-т 68 К-т 77
	4	Д-т 91 К-т 68

18. Прочие доходы учитываются:

Ответы	1.	По дебету счета 91
	2.	По кредиту счета 91
	3.	По дебету счета 99
	4.	По кредиту счета 99

19. Отложенное налоговое обязательство исчисляется как умноженная на ставку налога на прибыль

Ответы	1	Вычитаемая временная разница
	2	Налогооблагаемая временная разница
	3	Постоянная разница
	4	Налогооблагаемая прибыль

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 15. Учет финансовых результатов от основной деятельности, прочих доходов и расходов	1	2
	2	4
	3	1
	4	2
	5	3
	6	1
	7	2
	8	1
	9	4
	10	3
	11	3
	12	2
	13	2
	14	4
	15	4
	16	3
	17	1
	18	2
	19	2

Глава 16

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

16.1. Основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации

Реализацию единой государственной валютной политики, а также устойчивости валюты Российской Федерации и стабильности внутреннего валютного рынка Российской Федерации как факторов прогрессивного развития национальной экономики и международного экономического сотрудничества обеспечивает Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» [8].

Данный Федеральный закон устанавливает правовые основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации, полномочия органов валютного регулирования, а также определяет права и обязанности резидентов и нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютными ценностями, права и обязанности нерезидентов в отношении владения, пользования и распоряжения валютой Российской Федерации и внутренними ценными бумагами, права и обязанности органов валютного контроля и агентов валютного контроля.

Основные понятия, используемые для осуществления валютного регулирования и контроля:

1) валюта Российской Федерации:

а) денежные знаки в виде банкнот и монеты Банка России, находящиеся в обращении в качестве законного средства наличного платежа на территории Российской Федерации, а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах;

2) иностранная валюта:

а) денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также изымаемые либо изъятые из обращения, но подлежащие обмену указанные денежные знаки;

б) средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах;

3) внутренние ценные бумаги:

а) эмиссионные ценные бумаги, номинальная стоимость которых указана в валюте Российской Федерации и выпуск которых зарегистрирован в Российской Федерации;

б) иные ценные бумаги, удостоверяющие право на получение валюты Российской Федерации, выпущенные на территории Российской Федерации;

4) внешние ценные бумаги — ценные бумаги, в том числе в бездокументарной форме, не относящиеся в соответствии с настоящим Федеральным законом к внутренним ценным бумагам;

5) валютные ценности — иностранная валюта и внешние ценные бумаги;

6) резиденты:

а) физические лица, являющиеся гражданами Российской Федерации, за исключением граждан Российской Федерации, признаваемых постоянно проживающими в иностранном государстве в соответствии с законодательством этого государства;

б) постоянно проживающие в Российской Федерации на основании вида на жительство, предусмотренного законодательством Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;

в) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации;

г) находящиеся за пределами территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные подразделения юридических лиц — резидентов;

д) дипломатические представительства, консульские учреждения Российской Федерации и иные официальные представительства Российской Федерации, находящиеся за пределами территории Российской Федерации, а также постоянные представительства Российской Федерации при межгосударственных или межправительственных организациях;

е) Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования, которые выступают в отношениях, регулируемых настоящим Федеральным законом и принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами и другими нормативными правовыми актами;

7) нерезиденты:

а) физические лица, не являющиеся резидентами;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;

в) организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации;

г) аккредитованные в Российской Федерации дипломатические представительства, консульские учреждения иностранных государств и постоянные представительства указанных государств при межгосударственных или межправительственных организациях;

д) межгосударственные и межправительственные организации, их филиалы и постоянные представительства в Российской Федерации;

е) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения нерезидентов;

ж) иные лица;

8) **уполномоченные банки** — кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации и имеющие право на основании лицензий ЦБ РФ осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте, а также действующие на территории Российской Федерации в соответствии с лицензиями ЦБ РФ филиалы кредитных организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, имеющие право осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте;

9) **валютные операции:**

а) приобретение резидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу резидента валютных ценностей на законных основаниях, а также использование валютных ценностей в качестве средства платежа;

б) приобретение резидентом у нерезидента либо нерезидентом у резидента и отчуждение резидентом в пользу нерезидента либо нерезидентом в пользу резидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

в) приобретение нерезидентом у нерезидента и отчуждение нерезидентом в пользу нерезидента валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг на законных основаниях, а также использование валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг в качестве средства платежа;

г) ввоз на таможенную территорию Российской Федерации и вывоз с таможенной территории Российской Федерации валютных ценностей, валюты Российской Федерации и внутренних ценных бумаг;

д) перевод иностранной валюты, валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг со счета, открытого за пределами территории Российской Федерации, на счет того же лица, открытый на территории Российской Федерации, и со счета, открытого на терри-

тории Российской Федерации, на счет того же лица, открытый за пределами территории Российской Федерации;

е) перевод нерезидентом валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг со счета (с раздела счета), открытого на территории Российской Федерации, на счет (раздел счета) того же лица, открытый на территории Российской Федерации;

10) валютные биржи — юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, одним из видов деятельности которых является организация биржевых торгов иностранной валютой в порядке и на условиях, которые установлены ЦБ РФ.

Основными принципами валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации являются:

1) приоритет экономических мер в реализации государственной политики в области валютного регулирования;

2) исключение неоправданного вмешательства государства и его органов в валютные операции резидентов и нерезидентов;

3) единство внешней и внутренней валютной политики Российской Федерации;

4) единство системы валютного регулирования и валютного контроля;

5) обеспечение государством защиты прав и экономических интересов резидентов и нерезидентов при осуществлении валютных операций.

Органами валютного регулирования в Российской Федерации являются ЦБ РФ и Правительство РФ.

Центральный банк РФ устанавливает единые формы учета и отчетности по валютным операциям, порядок и сроки их представления, а также готовит и опубликовывает статистическую информацию по валютным операциям.

Валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением валютных операций на внутреннем валютном рынке, в отношении которых ограничения устанавливаются в целях предотвращения существенного сокращения золотовалютных резервов, резких колебаний курса валюты Российской Федерации, а также для поддержания устойчивости платежного баланса Российской Федерации. Указанные ограничения носят недискриминационный характер и отменяются органами валютного регулирования по мере устранения обстоятельств, вызвавших их установление.

Валютные операции между резидентами запрещены, за исключением операций, связанных с расчетами в магазинах беспошлинной торговли, а также с расчетами при реализации товаров и оказании услуг пассажирам в пути следования транспортных средств при международных перевозках; операций между комиссионерами (агентами, поверенными) и комитентами (принципалами, доверителями) при оказании комиссионерами (агентами, поверенными) услуг, связанных с заключением

и исполнением договоров с нерезидентами о передаче товаров, выполнении работ, об оказании услуг, о передаче информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них; операций по договорам транспортной экспедиции, перевозки и фрахтования (чартера) при оказании экспедитором, перевозчиком и фрахтовщиком услуг, связанных с перевозкой вывозимого из Российской Федерации или ввозимого в Российскую Федерацию груза, транзитной перевозкой груза по территории Российской Федерации, а также по договорам страхования указанных грузов; других операций, перечисленных в ст. 9 Федерального закона № 173-ФЗ.

Без ограничений осуществляются валютные операции между резидентами и уполномоченными банками, связанные с:

1) получением и возвратом кредитов и займов, уплатой сумм процентов и штрафных санкций по соответствующим договорам;

2) внесением денежных средств резидентов на банковские счета (в банковские вклады) (до востребования и на определенный срок) и получением денежных средств резидентов с банковских счетов (банковских вкладов) (до востребования и на определенный срок);

3) банковскими гарантиями, а также с исполнением резидентами обязательств по договорам поручительства и залога;

4) приобретением резидентами у уполномоченных банков векселей, выписанных этими или другими уполномоченными банками, предъявлением их к платежу, получением по ним платежа, в том числе в порядке регресса, взысканием по ним штрафных санкций, а также с отчуждением резидентами указанных векселей уполномоченным банкам в порядке, установленном Федеральным законом от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»;

5) куплей-продажей физическими лицами наличной и безналичной иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, за валюту Российской Федерации и иностранную валюту, а также обменом, заменной денежных знаков иностранного государства (группы иностранных государств), приемом для направления на инкассо в банки за пределами территории Российской Федерации наличной иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, не для целей осуществления физическими лицами предпринимательской деятельности;

6) уплатой уполномоченным банкам комиссионного вознаграждения;

7) иными валютными операциями, отнесенными к банковским операциям в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Нерезиденты вправе без ограничений осуществлять между собой переводы иностранной валюты со счетов (вкладов) в банках за пределами территории Российской Федерации на банковские счета (в банковские

вклады) в уполномоченных банках или банковских счетов (банковских вкладов) в уполномоченных банках на счета (во вклады) в банках за пределами территории Российской Федерации или в уполномоченных банках.

Валютные операции между нерезидентами на территории Российской Федерации в валюте Российской Федерации осуществляются через банковские счета (банковские вклады), открытые на территории Российской Федерации.

Резиденты открывают без ограничений счета (вклады) в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ).

Резиденты обязаны уведомлять налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии) счетов (вкладов) и об изменении реквизитов счетов (вкладов) не позднее одного месяца со дня соответственно открытия (закрытия) или изменения реквизитов таких счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации, по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Резиденты вправе переводить на свои счета (во вклады), открытые в банках за пределами территории Российской Федерации, средства со своих счетов (вкладов) в уполномоченных банках или других своих счетов (вкладов), открытых в банках за пределами территории Российской Федерации.

Резиденты вправе без ограничений открывать в уполномоченных банках банковские счета (банковские вклады) в иностранной валюте.

Юридические лица — резиденты могут осуществлять без использования банковских счетов в уполномоченных банках расчеты с физическими лицами — нерезидентами в наличной валюте Российской Федерации по договорам розничной купли-продажи товаров, а также расчеты при оказании физическим лицам — нерезидентам на территории Российской Федерации транспортных, гостиничных и других услуг, оказываемых населению.

При осуществлении внешнеторговой деятельности резиденты, если иное не предусмотрено настоящим Федеральным законом, обязаны в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами), обеспечить:

- 1) получение от нерезидентов на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранной валюты или валюты Российской Федерации, причитающейся в соответствии с условиями указанных договоров (контрактов) за переданные нерезидентам товары, выполненные для них работы, оказанные им услуги, переданные им информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них;

2) возврат в Российскую Федерацию денежных средств, уплаченных нерезидентам за не ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации (не полученные на таможенной территории Российской Федерации) товары, невыполненные работы, неоказанные услуги, не переданные информацию и результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них.

Резиденты вправе не зачислять на свои банковские счета в уполномоченных банках иностранную валюту или валюту Российской Федерации в следующих случаях:

1) при зачислении валютной выручки на счета юридических лиц — резидентов или третьих лиц в банках за пределами территории Российской Федерации — в целях исполнения обязательств юридических лиц — резидентов по кредитным договорам и договорам займа с организациями-нерезидентами, являющимися агентами правительства иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенным с резидентами государств — членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше двух лет;

2) при оплате заказчиками (нерезидентами) местных расходов резидентов, связанных с сооружением резидентами объектов на территориях иностранных государств, — на период строительства, по окончании которого оставшиеся средства подлежат переводу на счета резидентов, открытые в уполномоченных банках;

3) при использовании иностранной валюты, получаемой резидентами от проведения выставок, спортивных, культурных и иных аналогичных мероприятий за пределами территории Российской Федерации, для покрытия расходов по их проведению — на период проведения этих мероприятий;

4) при проведении зачета встречных требований по обязательствам между осуществляющими рыбный промысел за пределами таможенной территории Российской Федерации резидентами и нерезидентами, оказывающими за пределами таможенной территории Российской Федерации услуги указанным резидентам по заключенным с ними агентским договорам (соглашениям), а также между транспортными организациями — резидентами и нерезидентами, оказывающими за пределами таможенной территории Российской Федерации услуги указанным резидентам по заключенным с ними договорам (соглашениям), а также при проведении зачета встречных требований по обязательствам между транспортными организациями — резидентами и нерезидентами в случае, если расчеты между ними осуществляются через специализированные расчетные организации, созданные международными организациями в области международных перевозок, членами которых являются такие транспортные организации — резиденты;

5) при проведении зачета встречных требований по обязательствам, вытекающим из договоров перестрахования или договоров по оказанию

услуг, связанных с заключением и исполнением договоров перестрахования, между нерезидентом и резидентом, являющимися страховыми организациями или страховыми брокерами;

б) при зачислении валютной выручки на счета транспортных организаций — резидентов в банках за пределами территории Российской Федерации — в целях оплаты возникающих у таких транспортных организаций за пределами территории Российской Федерации расходов, связанных с оплатой аэронавигационных, аэропортовых, портовых сборов и иных обязательных сборов на территориях иностранных государств, расходов, связанных с обслуживанием находящихся за пределами территории Российской Федерации воздушных, речных, морских судов и иных транспортных средств таких транспортных организаций и их пассажиров, а также расходов для обеспечения деятельности находящихся за пределами территории Российской Федерации филиалов, представительств и иных подразделений таких транспортных организаций.

Центральный банк Российской Федерации в целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям в соответствии с настоящим Федеральным законом может устанавливать единые правила оформления резидентами в уполномоченных банках паспорта сделки при осуществлении валютных операций между резидентами и нерезидентами.

Паспорт сделки должен содержать сведения, необходимые в целях обеспечения учета и отчетности по валютным операциям между резидентами и нерезидентами. Указанные сведения отражаются в паспорте сделки на основании подтверждающих документов, имеющихся у резидентов.

Валютный контроль в Российской Федерации осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля.

Агентами валютного контроля являются уполномоченные банки, подотчетные ЦБ РФ, государственная корпорация «Банк развития и внешнеэкономической деятельности (Внешэкономбанк)», а также не являющиеся уполномоченными банками профессиональные участники рынка ценных бумаг, в том числе держатели реестра (регистраторы), подотчетные федеральному органу исполнительной власти по рынку ценных бумаг, таможенные органы и налоговые органы.

16.2. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Основным нормативным документом, регулирующим бухгалтерский учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, является ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденное приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н.

ПБУ 3/2006 устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

ПБУ 3/2006 не применяется:

- при пересчете показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях, в иностранные валюты в случаях требования таких пересчетов учредительными документами, при заключении кредитных договоров с иностранными юридическими лицами и т. п.;
- при включении данных бухгалтерской отчетности дочерних (зависимых) обществ, находящихся за пределами Российской Федерации, в сводную бухгалтерскую отчетность, составляемую головной организацией.

Основные термины:

деятельность за пределами Российской Федерации — деятельность, осуществляемая организацией, являющейся юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, за пределами Российской Федерации через представительство, филиал;

дата совершения операции в иностранной валюте — день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции;

курсовая разница — разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли

Стоимость активов и обязательств (денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, финансовых вложений, средств в расчетах, включая по заемным обязательствам, с юридическими и физическими лицами, вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.), материально-производственных запасов, а также других активов и обязательств организации), выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли, по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ.

В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу.

Для целей бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в табл. 16.1.

Таблица 16.1

**Перечень дат совершения отдельных операций
в иностранной валюте**

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> • импорт материально-производственных запасов • импорт услуги • расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации 	Дата признания расходов организации в иностранной валюте: <ul style="list-style-type: none"> • дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов • дата признания расходов по услуге • дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования, полученных из бюджета

или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах (банковских вкладах), выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса.

Для составления бухгалтерской отчетности стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.), материально-производственных запасов принимается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы принимаются к бухгалтерскому учету. В дальнейшем пересчет стоимости этих активов в связи с изменением курса не производится.

Курсовые разницы в бухгалтерском учете и суммовые разницы в налоговом учете

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

- операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;
- операциям по пересчету стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженным в иностранной валюте.

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы, кроме курсовой разницы, связанной с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе

в уставный (складочный) капитал организации, которая подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации.

В налоговом учете пересчет обязательств, выраженных в иностранной валюте, но подлежащих оплате в рублях, производится на дату принятия к учету и на дату погашения обязательства. Сами результаты пересчета называются суммовыми разницами и включаются в состав внераализационных доходов или расходов (п. 11.1 ст. 250 и подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Поскольку в налоговом учете суммовая разница определяется только на дату оплаты (п. 11.1 ст. 250, подп. 5.1 п. 1 ст. 265 НК РФ), возникает расхождение в данных налогового и бухгалтерского учета. Поэтому необходимо на отчетные даты сделать дополнительные записи для отражения разниц по ПБУ 18/02.

Если в результате переоценки возникает отрицательная курсовая разница, то она приводит к образованию вычитаемой временной разницы и, соответственно, отложенного налогового актива.

Положительная курсовая разница формирует налогооблагаемую временную разницу и, соответственно, отложенное налоговое обязательство.

Пример. Организация А реализовала организации Б партию готовой продукции на сумму 2000 у. е. 20 марта 200Х. Оплата от покупателя поступила 27 апреля 200Х. В договоре определено, что 1 у. е. равна 1 долл. США × курс Банка России × 1,1. Курс доллара составлял на день реализации продукции — 26,5 руб.; на отчетную дату — 25,9 руб.; на день оплаты — 27,1 руб.

В бухгалтерском учете организации А производятся следующие записи (табл. 16.2).

Таблица 16.2

Отражение временных разниц в бухгалтерском учете

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
20.03.200Х	Начислена выручка от продажи	Накладная	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка»	58 300 [(2000\$ × 26,5 × 1,1)]
31.03.200Х	Отражена отрицательная курсовая разница на отчетную дату в бухгалтерском учете	Справка-расчет бухгалтерии	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	1320 [2000\$ × 1,1 × (25,9 – 26,5)]

Окончание табл. 16.2

Дата	Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
31.03.200X	Сформирован отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	09 «Отложенные налоговые активы»	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	264 (1320 руб. × × 20%)
27.04.200X	Зачислена выручка от покупателя	Выписка банка, платежное поручение	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	59 620 (2000\$ × × 27,1 × 1,1)
27.04.200X	Отражена положительная курсовая разница в бухгалтерском учете	Справка-расчет бухгалтерии	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»	2640 [(2000\$ × × 1,1 × × (27,1 – 25,9))]
27.04.200X	Погашен отложенный налоговый актив	Справка-расчет бухгалтерии	68, субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль»	09 «Отложенные налоговые активы»	264
27.04.200X	Признана суммовая разница в налоговом учете	Справка-расчет бухгалтерии			1320 руб. [2000 × 1,1 × × (27,1 – 26,5)]

Таким образом, на момент погашения задолженности различий между данными бухгалтерского и налогового учета не будет.

16.3. Порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте

В разделе V «Порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 отдельно оговорены требования к формированию информации об операциях в иностранной валюте в бухгалтерском учете, носящие в большей степени не методологический, а технический характер.

Записи в регистрах бухгалтерского учета по счетам учета активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте,

производится организацией, осуществляющей деятельность как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами, в рублях.

Составление бухгалтерской отчетности производится в рублях.

В случаях, когда законодательство или правила страны — места ведения организацией деятельности за пределами Российской Федерации требуют составления бухгалтерской отчетности в иной валюте, то бухгалтерская отчетность составляется также в этой иностранной валюте.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов организации, в том числе финансовых результатов от операций с иностранной валютой.

В бухгалтерской отчетности раскрывается:

- величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;
- величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;
- величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансовых результатов организации;
- официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный ЦБ РФ, на отчетную дату. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов или обязательств, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то в бухгалтерской отчетности раскрывается такой курс.

Информация в бухгалтерской отчетности о доходах и расходах в виде курсовых разниц должна быть отражена:

— в Отчете о финансовых результатах по статьям «Прочие доходы», «Прочие расходы»;

— в таблице «Расшифровка отдельных прибылей и убытков» к Отчету о прибылях и убытках по статье «Курсовые разницы в иностранной валюте».

Величина курсовой разницы, которая связана с формированием уставного капитала, отражается в Отчете об изменении капитала по статье «Результат от пересчета иностранных валют».

Кроме того, в соответствии с п. 16 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н, сведения о движении денежных средств организации представляются в валюте Российской Федерации. В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте формируется информация о движении иностранной валюты по каждому ее виду применительно к отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого рас-

чeta, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Банка России на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей Отчета о движении денежных средств.

В Отчете о движении денежных средств показывается величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

В Пояснительной записке организации необходимо отдельно указать:

- величину курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;

- величину курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;

- величину курсовых разниц, которые включены в добавочный капитал организации;

- официальный курс Банка России на отчетную дату либо иной курс, установленный законом или соглашением сторон.

16.4. Учет операций на банковских счетах

Средства в иностранной валюте любая коммерческая организация Российской Федерации обязана хранить на банковских счетах.

Датой совершения операции в иностранной валюте считается дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте.

Согласно ст. 845 ГК РФ «по договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету».

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, операции с безналичными денежными средствами (средствами на банковских счетах) отражаются в бухгалтерском учете организации:

- на счете 51 «Расчетные счета» (предназначается для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых в кредитных организациях);

- на счете 52 «Валютные счета» (предназначается для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами);

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

Движение денежных средств в иностранной валюте (возникновение актива, стоимость которого выражена в иностранной валюте) может отражаться в бухгалтерском учете только на счете 52 «Валютные счета» и на счете 55 «Специальные счета в банках».

На счете 55 «Специальные счета в банках» могут быть учтены денежные средства в иностранной валюте в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей). Датой совершения операций с указанными в п. 7 ПБУ 3/2006 платежными и денежными документами, стоимость которых выражена в иностранной валюте, будет дата, аналогичная дате совершения операции с денежными средствами на банковских счетах.

Депозитные вклады, которые согласно ГК РФ относятся к банковским вкладам, а согласно ПБУ 19/02 депозитные вклады в кредитных организациях относятся к финансовым вложениям.

В соответствии со ст. 834 ГК РФ по договору банковского вклада одна сторона (банк), принявшая поступившую от другой стороны (вкладчика) или поступившую для нее денежную сумму (вклад), обязуется возвратить сумму вклада и выплатить проценты на нее на условиях и в порядке, предусмотренных договором. При этом к отношениям банка и вкладчика по счету, на который внесен вклад, применяются правила о договоре банковского счета, если иное не вытекает из существа договора банковского вклада.

Согласно ст. 844 ГК РФ отношения по договору банковского вклада (депозита) могут оформляться не только путем открытия особого счета в банке, но и путем выдачи вкладчику специальной ценной бумаги — депозитного (сберегательного) сертификата.

В бухгалтерском учете на счете 55-3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. В бухгалтерской отчетности депозитные вклады отражаются не как денежные средства, а как финансовые вложения. Отсюда возникает вопрос: для целей ПБУ 3/2006 депозитные вклады — это денежные средства в банковских вкладах или финансовые вложения? Если депозитные вклады — это выраженные в иностранной валюте краткосрочные финансовые вложения, то они будут пересчитываться в рубли на ту же дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату как денежные средства в банковских вкладах.

Неясность возникает в отношении депозитных вкладов сроком более одного года, которые можно рассматривать как долгосрочные финансовые вложения, не подлежащие пересчету на отчетную дату. Любой организации, имеющей депозитные вклады в иностранной валюте, следует определить в учетной политике порядок их пересчета в рубли для ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Порядок открытия и ведения уполномоченными банками счетов организаций в иностранной валюте устанавливает ЦБ РФ.

Для открытия валютного счета организация должна представить в уполномоченный банк те же документы, что и при открытии расчетного счета. Единственным отличием является то, что при открытии валютного счета заявление на его открытие оформляется по другой форме, отличающейся от заявления на открытие расчетного счета. Организации и предприятия могут иметь несколько валютных счетов в одном или ряде уполномоченных банков, вправе открывать счета в различных валютах.

При открытии валютного счета с организацией заключается договор банковского счета, в котором отражаются перечень банковских услуг по расчетному и кассовому обслуживанию организации, условия размещения валютных средств на счете организации, права и обязанности сторон и др.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в иностранной валюте на валютном счете организации ведется на активном счете 52 «Валютные счета». Счет 52 «Валютные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами.

По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление (зачисление) денежных средств на валютный счет организации.

По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражается списание (перечисление) денежных средств с валютного счета организации.

При наличии у организации нескольких валютных счетов аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»,

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

По дебету счета 52 производятся корреспонденции в кредит следующих счетов:

50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте в Российской Федерации» — суммы неиспользованных валютных средств, сданных из кассы организации на валютный счет;

57 «Переводы в пути» — стоимость приобретенной иностранной валюты (на основании выписки банка, подтверждающей зачисление средств на валютный счет организации) в сумме, определенной путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции;

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — поступления валютных средств от покупателей и заказчиков продукции (работ, услуг);

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» — суммы заемных средств, полученных в иностранной валюте;

75 «Расчеты с учредителями» — поступление сумм вкладов от учредителей в уставный капитал организации в иностранной валюте;

91 «Прочие доходы и расходы» — зачисление процентов за использование банком денежных средств, находящихся на валютных счетах организации; положительные курсовые разницы по остаткам средств на валютном счете и др.

Резиденты обязаны в сроки, предусмотренные контрактами, обеспечить зачисление выручки за проданные товары, оказанные услуги на свои банковские счета в уполномоченных банках или возврат денежных средств, уплаченных нерезидентам в случае невыполнения условий контрактов.

По кредиту счета 52 «Валютные счета» отражаются записи в дебет следующих счетов:

50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте в Российской Федерации» — поступления в кассу валютных денежных средств;

57 «Переводы в пути» — стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками за товары (работы, услуги);

75 «Расчеты с учредителями» — выплаты учредителям начисленных сумм доходов от участия в организации;

91 «Прочие доходы и расходы» — учитываются курсовые разницы, возникающие в связи с текущим изменением курса рубля по отношению к иностранным валютам, указанные разницы исчисляются по текущим остаткам валютных средств на валютных счетах организации.

Для осуществления расчетов с иностранными поставщиками организациям предварительно необходимо приобрести валюту. Организациям-резидентам разрешено покупать иностранную валюту за рубли на внутреннем валютном рынке для следующих операций:

- платежей по импортным договорам поставки товаров, работ, услуг, интеллектуальной деятельности;
- платежей за границу по процентам и в погашение основного долга по кредиту, полученному в иностранной валюте;
- платежей, связанных с движением капитала и переводом дивидендов от инвестиций.

Учет операций по купле-продаже иностранной валюты осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». На субсчете 91-1 «Прочие доходы» отражаются операции, связанные с поступлениями от купли-продажи иностранной валюты, на субсчете 91-2 «Прочие расходы» отражаются данные о затратах по купле-продаже валюты. Поскольку покупка и продажа иностранной валюты осуществляется банком в течение нескольких дней после перечисления средств, учет денежных средств по указанным операциям ведется на счете 57 «Переводы в пути». К счету 57 могут быть открыты следующие субсчета:

- 57-1 «Валютные средства, перечисленные для продажи»;
- 57-2 «Депонированная банком валюта для продажи»;
- 57-3 «Средства, перечисленные для покупки валюты» и др.

Положительная курсовая разница отражается записью: Дебет счета 57-1 Кредит субсчета 91-1. Результат по продаже иностранной валюты в итоге списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

В табл. 16.3 и 16.4 показан порядок отражения в бухгалтерском учете операций по покупке и продаже иностранной валюты.

Таблица 16.3

Бухгалтерский учет операций по покупке иностранной валюты

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета
Перечислены средства на покупку иностранной валюты	Договор (контракт), выписка банка с расчетного счета	57 «Переводы в пути»	51 «Расчетные счета»
Зачислена приобретенная валюта по курсу на день покупки	Выписка банка с валютного счета	52 «Валютные счета»	57 «Переводы в пути»
Начислено банку комиссионное вознаграждение за приобретение валюты	Бухгалтерская справка	26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Списывается убыток от покупки валюты	Бухгалтерская справка-расчет	91 «Прочие доходы и расходы»	57 «Переводы в пути»

Таблица 16.4

Бухгалтерский учет операций по продаже иностранной валюты

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет счета	Кредит счета
Зачислена экспортная выручка	Извещение банка, выписка с валютного счета	52 «Валютные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Перечислена часть валютной выручки для продажи	Выписка с валютного счета, поручение	57 «Переводы в пути»	52 «Валютные счета»
Перечислено комиссионное вознаграждение банку за продажу валюты	Бухгалтерская справка, выписка с расчетного счета	91 «Прочие доходы и расходы»	51 «Расчетные счета»
Зачислен рублевый эквивалент по рыночному курсу на день совершения операции	Выписка с расчетного счета, отчет банка	51 «Расчетные счета»	91 «Прочие доходы и расходы»
Списана стоимость проданной валюты на день продажи	Бухгалтерская справка-расчет	91 «Прочие доходы и расходы»	57 «Переводы в пути»
Списана отрицательная курсовая разница	Бухгалтерская справка-расчет	91 «Прочие доходы и расходы»	57 «Переводы в пути»
Отражен результат от продажи валюты	Бухгалтерская справка-расчет	91 «Прочие доходы и расходы»	99 «Прибыли и убытки»

Необходимо отметить, что в настоящее время обязательная продажа части валютной выручки отменена, и организации осуществляют продажу валюты в случае, если для продолжения финансово-хозяйственной деятельности им необходимы денежные средства в рублях.

В бухгалтерском учете операции с денежными средствами в иностранной валюте на банковских счетах отражаются следующими проводками (табл. 16.5).

Таблица 16.5

Типовая корреспонденция счетов при движении денежных средств на валютных счетах

№ п/п	Дата	Курс евро	Бухгалтерская запись	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
1	13.03.200X	34,4292 руб./евро	Д-т 52 «Валютный счет» К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	Отражены поступления валютных средств от покупателей и заказчиков (в порядке предварительной оплаты, авансирования или получения выручки от продажи продукции (работ, услуг))	406264,56 (11 800 евро × 34,4292 руб./евро)
2	15.03.200X	34,5090 руб./евро	Д-т 50 «Касса» К-т 52	Получены с валютного счета денежные средства на командировочные расходы	27607,20 (800 евро × 34,5090 руб./евро)
3	15.03.200X	34,5090 руб./евро	Д-т 52 К-т 91 «Прочие доходы»	Отражена положительная курсовая разница в составе прочих доходов, возникшая на дату совершения операции по банковскому счету в иностранной валюте (по валютному счету)	941,64 (11 800 евро × 34,5090 руб./евро – 11 800 евро × 34,4292 руб./евро)
4	31.03.200X	34,6861 руб./евро		Пересчитаны денежные средства на валютном счете на отчетную дату	381547,10 (11 000 евро × 34,6861 руб./евро)
5	31.03.200X	34,6861 руб./евро	Д-т 52 К-т 91	Отражена положительная курсовая разница в составе прочих доходов, возникшая на дату совершения операции по банковскому счету в иностранной валюте (по валютному счету)	1948,10 (11 000 евро × 34,6861 руб./евро – 11 000 евро × 34,5090 руб./евро)

16.5. Учет кассовых операций в иностранной валюте

Бухгалтерский учет кассовых операций в иностранной валюте ведется в общем порядке, установленном ЦБ РФ. Материально ответственным лицом является кассир. С ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. По кассе устанавливается лимит в иностранных валютах. Организации получают валютные средства для оплаты служебных командировочных расходов. Выплата и расходование валюты на другие цели запрещается.

Если предприятие не имеет валютного счета, оно может для командировки приобрести наличную валюту в уполномоченных банках. Для учета операций с наличной валютой к счету 50 открывают субсчет 50.4 «Касса в иностранной валюте».

Согласно Порядку ведения кассовых операций в Российской Федерации каждая организация может вести только одну кассовую книгу. Поэтому для ведения операций с наличной иностранной валютой отдельная кассовая книга не открывается.

Поступление (выдача) валюты оформляется кассовыми приходными (расходными) ордерами обычным порядком. Ордера выписываются в валюте платежа: долларах США, немецких марках, английских фунтах стерлингов, французских франках и т. д. Операции в кассовой книге отражаются как в валюте платежа, так и в ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Одна из наиболее распространенных кассовых операций в иностранной валюте — выдача наличной валюты сотруднику при направлении его в загранкомандировку. Время пребывания работника в заграничной командировке устанавливается по отметкам в загранпаспорте. Командировочное удостоверение при этом не оформляется. По возвращении из командировки работник обязан в течение трех дней представить руководителю организации авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих достоверность расходов.

Существуют определенные нормы расходов по загранкомандировкам, отличные от норм по командировкам по Российской Федерации. Размер суточных и нормы возмещения расходов по найму жилья устанавливаются конкретно для каждой страны и периодически пересматриваются и утверждаются приказами Минфина России.

Порядок покупки и выдачи иностранной валюты для оплаты командировочных расходов за пределами Российской Федерации регулируется ст. 9 и 11 Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле». Организация без ограничений покупает необходимую сумму валюты на внутреннем валютном рынке через уполномоченный банк.

При командировании работников предприятия за границу наличная валюта, полученная с валютного счета, выдается под отчет.

Задолженность работника по выданным ему под отчет в качестве аванса суммам в иностранной валюте числится в бухгалтерском учете организации как валютная задолженность. В связи с изменением текущего валютного курса рубля по отношению к иностранной валюте, выданной под отчет, могут возникать курсовые разницы, которые в корреспонденции со счетом 71 «Расчеты с подотчетными лицами» относятся на финансовый результат — на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Отражение курсовой разницы не является поступлением или расходованием наличной иностранной валюты, — это только изменение ее рублевого эквивалента в зависимости от роста (падения) курса валюты по отношению к рублю.

Если полученные суммы в иностранной валюте израсходованы не полностью, то остаток средств подотчетное лицо может:

- вернуть в валюте получения;
- внести в кассу организации эквивалент суммы задолженности в рублях, исчисленный по курсу ЦБ РФ на дату погашения задолженности;
- погасить сумму задолженности иной наличной иностранной валютой, чем получена под отчет (только в том случае, если курс рубля к данной валюте устанавливается ЦБ РФ).

В последней ситуации для расчета суммы задолженности применяется обменный курс, указанный в документе банка страны командирования (или страны обмена валюты), подтверждающем обмен выданной валюты на иную наличную иностранную валюту; при отсутствии такого документа применяется курс, установленный ЦБ РФ на дату погашения задолженности.

Если документально подтвержденные расходы командированного за границу работника превысили сумму, выданную ему под отчет, то они могут быть возмещены по распоряжению руководителя организации.

Сумма задолженности может погашаться следующим образом:

- перевод средств в иностранной валюте с текущего валютного счета организации на валютный счет указанного работника-резидентя в уполномоченном банке или на валютный счет работника-нерезидента в уполномоченном банке или банке-нерезиденте;
- выдача суммы задолженности в наличной иностранной валюте;
- выдача эквивалента суммы задолженности в рублях, исчисленного по курсу к иностранным валютам, установленному ЦБ РФ на дату погашения задолженности.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» дебетуется на выданые под отчет суммы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитуется на суммы расходов по командировке по источникам возмещения.

Основные бухгалтерские проводки по учету командировочных расходов в иностранной валюте приведены в табл. 16.6.

Таблица 16.6

Записи на счетах бухгалтерского учета расчетов по командировочным расходам

Хозяйственная операция	Дебет счета	Кредит счета	Документ-основание
Получены средства с валютного счета для командировочных расходов (по видам валют) по курсу ЦБ РФ	50-4 «Касса в иностранной валюте»	52-1 «Валютные счета»	Приходный кассовый ордер
Выписка с валютного счета			
Выданы под отчет средства (по видам валют) по курсу ЦБ РФ	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	50-4 «Касса в иностранной валюте»	Приказ о направлении сотрудника в командировку, расходный кассовый ордер
Утвержден авансовый отчет (по видам валют) по курсу ЦБ РФ	Счета учета затрат и расходов (20, 26, 23, 91 и т. д.)	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Авансовый отчет
Возмещена задолженность по командировочным расходам	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	50-4 «Касса в иностранной валюте»	Расходный кассовый ордер
Возврат неиспользованных средств (по видам валют)	50-4 «Касса в иностранной валюте»	71 «Расчеты с подотчетными лицами»	Приходный кассовый ордер

Согласно п. 4 ПБУ 3/2006 стоимость иностранной валюты пересчитывают в рубли либо на дату совершения операции (день поступления, выдачи денежных средств из кассы), либо на дату составления бухгалтерской отчетности. Необходимо напомнить, что организация должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года (п. 48 ПБУ 4/99). Помимо этого, стоимость остатка денежных знаков в кассе предприятия можно пересчитать и по мере изменения курса иностранных валют, согласно котировкам ЦБ РФ. Выбор конкретного способа остается за организацией. Это решение необходимо утвердить в учетной политике организации.

В бухгалтерском учете кассовые операции с иностранной валютой отражаются проводками, приведенными в табл. 16.7

Таблица 16.

Типовая корреспонденция счетов при движении денежных средств в кассе

№ п/п	Дата	Курс евро	Бухгалтерская запись	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
1	15.03.200X	34,5090 руб./евро	Д-т 50 «Касса» К-т 52 «Валютный счет»	Получены с валютного счета денежные средства на командировочные расходы	27607,20 (800 евро × 34,5090 руб./евро)
2	15.03.200X	34,5090 руб./евро	Д-т 71 «Расчеты с подотчетными лицами» К-т 50	Выданы денежные средства под отчет на командировочные расходы	27607,20 (800 евро × 34,5090 руб./евро)
3	20.03.200X	34,6435 руб./евро	Д-т 50 К-т 71	Возвращены неиспользованные средства командировочных расходов в кассу	6928,70 (200 евро × 34,6435 руб./евро)
4	21.03.200X	34,6429 руб./евро	Д-т 52 К-т 50	Неиспользованные денежные средства в валюте сданы в банк и зачислены на валютный счет	6928,58 (200 евро × 34,6429 руб./евро)
5	21.03.200X	34,6429 руб./евро	Д-т 91 «Прочие доходы» К-т 50	Отражена отрицательная курсовая разница в составе прочих доходов, возникшая на дату совершения кассовой операции	0,12 (200 евро × 34,6435 руб./евро – 200 евро × 34,6429 руб./евро)

Контрольные вопросы

- Какими основными нормативными документами регулируется бухгалтерский учет операций с иностранной валютой?
- Какие операции относятся к валютным операциям?
- Какие операции относятся к валютным операциям, связанным с движением капитала?
- Кто относится к резидентам для целей Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле»?
- Кто относится к нерезидентам для целей Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле»?
- Могут ли организации иметь несколько валютных счетов?
- Для чего используется транзитный валютный счет?
- Для чего используется текущий валютный счет?
- По какому курсу переоцениваются на конец отчетного периода валютные статьи бухгалтерского баланса?
- Какое понятие курсовой разницыдается в ПБУ 3/2006?
- Какие виды договоров заключаются с посредниками по осуществлению внешнеторговых операций?
- В каком международном документе содержится толкование терминов, определяющих основные условия поставки товара?
- Каким образом банк контролирует целевое использование иностранной валюты, приобретенной для импортирования товара?
- Какие банки называются уполномоченными?
- Какие операции относятся к валютным?

Тесты

1. Какой орган выдает лицензии уполномоченным банкам?

Ответы	1	Федеральная налоговая служба РФ
	2	Банк России
	3	Комитет таможенного контроля
	4	Местная администрация

2. Являются ли резидентами (для целей Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле») граждане России, работающие в иностранном представительстве российской компании за рубежом?

Ответы	1	Являются при определенных условиях
	2	Нет
	3	Да
	4	Резиденты — только юридические лица

3. Приобретение иностранной валюты российскими организациями на внутреннем валютном рынке осуществляется:

Ответы	1	Через межбанковскую валютную биржу
	2	Через Банк России
	3	Через уполномоченные банки
	4	Самостоятельно

4. Как можно определить транзитный валютный счет?

Ответы	1	Средства в зарубежных банках
	2	Средства, остающиеся в распоряжении организации
	3	Валюта, купленная на внутреннем валютном рынке
	4	Все поступления в иностранной валюте

5. Если аванс на командировку израсходован не полностью, разница должна быть (отметить неправильное)

Ответы	1	Возвращена в кассу в рублевом эквиваленте
	2	Включена в годовой совокупный доход командированного
	3	Возвращена в кассу в валюте получения
	4	Внесена в банк

6. Какой счет используется для учета командировочных расчетов в иностранной валюте?

Ответы	1	71
	2	73
	3	76
	4	79

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 16. Учет операций в иностранной валюте	1	2
	2	3
	3	3
	4	4
	5	2
	6	1

Глава 17

УЧЕТ КАПИТАЛА И РЕЗЕРВОВ

17.1. Понятие капитала

Каждая организация независимо от организационно-правовых форм собственности должна располагать экономическими ресурсами — капиталом для осуществления финансово-хозяйственной деятельности. В специальной литературе используются различные понятия: «капитал», «собственный капитал», «привлеченный капитал», «активный капитал» и «пассивный капитал».

По существу, капитал, являясь экономическим ресурсом, представляет собой совокупность собственного и привлеченного капитала, необходимого для осуществления финансово-хозяйственной деятельности организации.

Привлеченный капитал — это кредиты, займы и кредиторская задолженность, т. е. обязательства перед физическими и юридическими лицами.

Собственный капитал — это капитал за вычетом привлеченного капитала (обязательства), который состоит из совокупности уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли и прочих резервов (целевые фонды и резервы).

Активный капитал — это стоимость всего имущества по составу и размещению, т. е. все то, чем владеет организация как юридически самостоятельное лицо.

Пассивный капитал — это источники имущества (активного капитала) организации; состоит из собственного и привлеченного капитала.

Все представленные понятия можно выразить следующим уравнением:

$$\begin{aligned} \text{Активы (экономические ресурсы)} &= \\ \text{Финансовые обязательства (привлеченный капитал)} &+ \\ \text{Собственный капитал.} \end{aligned}$$

Согласно МСФО, собственный капитал выступает как остаточный, поскольку он отражает совокупность средств, которые остаются в распоряжении организации после выплаты финансовых обязательств.

В этом случае уравнение выглядит так:

Собственный капитал = Активы – Финансовые обязательства.

17.2. Учет уставного капитала

Первоначальным и основным источником формирования имущества организации является ее уставный капитал. В соответствии с Гражданским кодексом РФ [1] и в зависимости от организационно-правовой формы собственности различают следующие формы первоначального капитала (рис. 17.1).



Рис. 17.1. Формы уставного капитала

Уставный капитал хозяйственных обществ (открытых и закрытых акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью) представляет собой совокупность вкладов учредителей в имущество организации в денежном выражении при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами, и гарантирует интересы ее кредиторов.

Складочный капитал хозяйственных товариществ представляет собой совокупность долей (вкладов) участников полного товарищества и товарищества на вере, внесенных для обеспечения его финансово-хозяйственной деятельности; величина складочного капитала отражается в уставе организации и может быть изменена по решению ее учредителей с внесением соответствующих изменений в учредительные документы.

Уставный фонд государственных и муниципальных унитарных организаций представляет совокупность основных и оборотных средств, безвозмездно выделенных организаций государством или муниципальными органами.

Паевой фонд кооператива формируется у кооперативов (артелей) за счет паевых взносов, в виде денежных средств и другого имущества для совместного ведения предпринимательской деятельности.

В соответствии с нормативными документами уставный капитал для разных групп организаций и организаций оплачивается полностью или частично на момент их государственной регистрации. Перед регистрацией организация открывает специальный накопительный счет в банке, с которого банк до момента государственной регистрации владельца счета не производит никаких операций. После регистрации накопительный счет преобразуется в расчетный счет. Если в течение года с момента регистрации организации ее частично оплаченный уставный капитал не будет доведен до заявленного в учредительных документах, организация обязана зарегистрировать уменьшение уставного капитала. Если уменьшенный уставный капитал по сумме меньше установленной законодательством нижней границы, организация подлежит ликвидации.

Учет уставного капитала (и его разновидностей) ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». На сумму уставного капитала в момент образования общества делается следующая запись:

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал

К-т 80 «Уставный капитал».

Формирование и учет уставного капитала в акционерных обществах

Акционерное общество (АО) — это общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и не несут риска убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций¹.

Правовое положение акционерного общества, права и обязанности акционера, бухгалтерский учет уставного капитала и расчетов с учредителями осуществляется в соответствии с Гражданским кодексом, Федеральным законом «Об акционерных обществах» [17] и нормативными документами, регламентирующими этот процесс.

Минимальный размер уставного капитала для закрытых акционерных обществ составляет 10 000 руб., установленный законодательно, и 100 000 руб. — для ОАО.

Акционерное общество, участники которого могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров, признается открытым акционерным обществом (ОАО). Такое акционерное общество вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их свободную продажу на условиях, устанавливаемых законом и иными правовыми актами (ГК РФ, ст. 97).

¹ ГК РФ. Ст. 96.

Акционерное общество, акции которого распределяются только среди его учредителей или иного, заранее определенного круга лиц, признается закрытым акционерным обществом (ЗАО). Такое общество не вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции либо иным образом предлагать их для приобретения неограниченному кругу лиц (ГК РФ, ст. 97).

Уставный капитал акционерного общества оценивается по номинальной стоимости акций, приобретенных акционерами. Не менее 50% акций общества, распределенных при его учреждении, должно быть оплачено в течение трех месяцев с момента государственной регистрации общества. Остальные 50% вносятся не позднее чем через 12 месяцев со дня регистрации независимо от того, приступило ли общество к своей деятельности или нет.

В процессе своей деятельности акционерное общество может увеличить или уменьшить уставный капитал. Увеличение уставного капитала происходит за счет:

- выпуска дополнительных и увеличения номинальной стоимости ранее выпущенных акций —

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

К-т 80 «Уставный капитал»;

- нераспределенной прибыли —

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 80 «Уставный капитал».

Уменьшение величины уставного капитала возможно:

- в результате снижения номинальной стоимости акций —

Д-т 80 «Уставный капитал»

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

- за счет выкупа собственных акций у акционеров; поскольку акции могут быть выкуплены по ценам выше или ниже их номинальной стоимости, то в случае когда цена выкупа превышает номинальную стоимость, имеют место расходы, а когда цена выкупа ниже — доходы; выкупленные акции учитываются на счете 81 «Собственные акции (доли)». При выкупе собственных акций делаются следующие бухгалтерские записи:

Д-т 81 «Собственные акции (доли)»

К-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» — по номинальной стоимости акций;

Д-т 81 «Собственные акции (доли)»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» — на сумму доходов, возникающих при выкупе;

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

К-т 81 «Собственные акции (доли)» — на сумму расходов при выкупе;

Д-т 80 «Уставный капитал»

К-т 81 «Собственные акции (доли)» — уменьшение уставного капитала на сумму выкупленных у акционеров акций.

Пример. АО выкупило за наличный расчет 20 собственных акций при номинальной стоимости одной акции 600 руб. по цене 500 руб. В бухгалтерском учете произведены записи:

Д-т 81 «Собственные акции (доли)»

К-т 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» — покупная стоимость выкупленных акций, принятых в кассу (10 000 руб.);

Д-т 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»

К-т 50 «Кassa» — оплата из кассы за акции (10 000 руб.);

Д-т 81 «Собственные акции (доли)»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — доходы от приобретения собственных акций (увеличение стоимости акций до номинальной)

$(2000 = 12\,000 - 10\,000 \text{ руб.})$;

Д-т 80 «Уставный капитал»

К-т 81 «Собственные акции (доли) — уменьшение уставного капитала путем списания выкупленных акций (12 000 руб.).

При перепродаже акций их стоимость списывается с кредита счета 81 в дебет счетов денежных средств (50, 51). Стоимость аннулированных акций списывается в уменьшение уставного капитала (Д-т 80 К-т 81). Разницу в стоимости проданных и аннулированных акций списывается на добавочный капитал:

- в уменьшение —

Д-т 83 «Добавочный капитал»

К-т 81 «Собственные акции (доли)»;

- в увеличение —

Д-т 81 «Собственные акции (доли)»

К-т 83 «Добавочный капитал».

Особое место в бухгалтерском учете акционерного общества занимают расчеты с учредителями по выплате дивидендов (счет 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»). Следует обратить внимание на разработку дивидендной политики, суть которой заключается в выборе оптимального соотношения долей чистой прибыли, предназначенных для выплаты дивидендов и для инвестирования (вложения в развитие других организаций) или реинвестирования (вложения в развитие собственной организации). Для контроля за использованием чистой прибыли, направленной на инвестирование

и реинвестирование, целесообразно предусмотреть субсчет к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление дивидендов и их выплата в бухгалтерском учете акционерного общества оформляются с помощью следующих проводок:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» — начисление дивидендов;

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — удержание налога на доходы;

Д-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»

К-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» — выплата дивидендов.

Учет уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью

Обществом с ограниченной ответственностью (ООО) признается общество, учрежденное одним или несколькими лицами, уставный капитал которого разделен на доли в размере, определенном учредительными документами. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов (ГК РФ, ст. 87–94).

Согласно Федеральному закону «Об обществах с ограниченной ответственностью» [22] уставный капитал формируется за счет взносов (вкладов) учредителей, а потому выступает в форме складочного капитала. В отличие от акционерного общества ООО не может выпускать акции. Минимальный размер уставного капитала ООО не может быть менее 10 000 руб.

Общество с ограниченной ответственностью имеет право увеличивать или уменьшать величину своего уставного капитала. Увеличение уставного капитала общества допускается после внесения всеми его участниками вкладов в полном объеме. Уменьшение уставного капитала общества допускается после уведомления всех его кредиторов. Последние вправе в этом случае потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков.

Увеличение уставного капитала ООО может происходить за счет:

- добавочного капитала —

Д-т 83 «Добавочный капитал»

К-т 80 «Уставный капитал»;

- свободного остатка прибыли —

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 80 «Уставный капитал»;

- дополнительных взносов учредителей —

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный капитал)»

К-т 80 «Уставный капитал» — начисление

Д-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»

К-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный капитал)» — взнос.

Уменьшение уставного капитала может быть в случае выбытия членов из ООО. Общество обязано выплатить участнику действительную стоимость его доли или выдать в натуральном виде имущество такой же стоимости. При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т 80 «Уставный капитал»

К-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный капитал)» — начисление;

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный капитал)»

К-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 10 «Материалы», 01 «Основные средства» — выдача.

17.3. Формирование и учет резервного капитала

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством (ст. 35 Закона «Об акционерных обществах») путем отчислений от чистой прибыли. Размер резервного капитала определяется уставом акционерного общества и должен находиться в пределах 15% уставного капитала, а размер ежегодных отчислений составляет не менее 5% годовой чистой прибыли. Для организаций с иностранными инвестициями размер резервного капитала должен составлять не менее 25% уставного капитала.

Резервный капитал используется на покрытие непредвиденных потерь и убытков организации за отчетный год, а также для погашения облигаций АО. Остатки неиспользованных средств этого фонда переходят на следующий год.

Бухгалтерский учет резервного капитала ведется на пассивном счете 82 «Резервный капитал». По кредиту счета отражается образование резервного капитала, а по дебету — его использование. Кредитовое сальдо счета показывает сумму неиспользованного резервного капитала на начало и конец отчетного периода.

Отчисления в резервный капитал отражаются следующей бухгалтерской проводкой:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 82 «Резервный капитал» — из чистой прибыли.

Использование средств резервного капитала отражается в бухгалтерском учете проводками:

Д-т 82 «Резервный капитал»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на покрытие убытка;

Д-т 82 «Резервный капитал»

К-т 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — в части сумм, направляемых на погашение облигаций АО.

Предварительно делается запись:

Д-т 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

К-т 51 «Расчетные счета».

Аналитический учет по счету 82 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по каналам использования средств.

17.4. Формирование и учет целевого финансирования

Целевое финансирование представляет собой средства, предназначенные на финансирование мероприятий целевого назначения, поступившие от других организаций и лиц, а также бюджетные средства, в том числе расходы, связанные с покупкой, строительством или приобретением внеоборотных активов; текущие расходы (приобретенные материально-производственные запасы, средства на оплату труда, другие аналогичные расходы). Средства целевого финансирования должны расходоваться в строгом соответствии с утвержденными сметами. Использование этих средств не по назначению запрещено.

Для учета средств целевого финансирования предназначен пассивный счет 86 «Целевое финансирование». По кредиту счета отражаются поступления средств, а по дебету — их расходование (использование). Сальдо по счету показывает остаток неизрасходованных средств на начало или конец отчетного периода. Аналитический учет по счету 86 ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Поступления средств целевого назначения отражаются записями:

Д-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

К-т 86 «Целевое финансирование» — поступление денежных средств, полученных от других организаций, учреждений и лиц;

Д-т 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-3 «Расчеты с государственными и муниципальными органами по выделенному имуществу»;

К-т 86 «Целевое финансирование» — начисление средств целевого назначения унитарной организации.

Операции использования средств целевого назначения отражаются следующими записями:

Д-т 86 «Целевое финансирование»

К-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — списание денежных средств за счет целевого финансирования;

Д-т 86 «Целевое финансирование»

К-т 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму затрат материалов, начисленной оплаты труда работникам и расходов на оплату выполненных работ и оказанных услуг;

Д-т 86 «Целевое финансирование»

К-т 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» — при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческих организаций;

Д-т 86 «Целевое финансирование»

К-т 83 «Добавочный капитал» — при использовании средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиций;

Д-т 86 «Целевое финансирование»

К-т 98 «Доходы будущих периодов» — при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование текущих расходов.

При поступлении безвозмездных средств, если они имеют целевой характер (на строительство или приобретение объекта), делается запись:

Д-т 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т 86 «Целевое финансирование».

После окончания строительства или ввода объекта в эксплуатацию суммы, учтенные на счете 86 «Целевое финансирование», переносятся на счет 98 «Доходы будущих периодов»:

Д-т 86 «Целевое финансирование»

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

Одновременно производятся записи:

Д-т 01 «Основные средства»

К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» — в сумме произведенных затрат на его приобретение или строительство;

Д-т 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

К-т 02 «Амортизация основных средств» — на сумму начисленной амортизации;

Д-т 98 «Доходы будущих периодов»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — отражена сумма начисленной амортизации в составе финансовых результатов организации как прочий доход.

17.5. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Для учета наличия и движения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Нераспределенная прибыль отчетного года — это часть чистой прибыли, которая не была распределена организацией в отчетном году.

Чистая прибыль, выявленная на счете 99 «Прибыли и убытки», в конце отчетного года (в декабре) списывается по кредиту счета 84:

Д-т 99 «Прибыли и убытки»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету счета 84 отражаются направления использования нераспределенной прибыли отчетного года:

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов» — на выплату дивидендов;

Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал» — на увеличение уставного и резервного капитала.

Остаток нераспределенной прибыли переносится на следующий год.

Сумма чистого убытка отчетного года в декабре списывается заключительными оборотами с кредита счета 99 «Прибыли и убытки» в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Списание с бухгалтерского баланса убытков отчетного года производится при:

- доведении величины уставного капитала до размера чистых активов организации —

Д-т 80 «Уставный капитал»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- направлении на погашение убытка за счет средств резервного капитала —

Д-т 82 «Резервный капитал»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников —

Д-т 75 «Расчеты с учредителями»

К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

17.6. Формирование и учет резервов и оценочных объектов

Резервы создаются для уточнения оценки отдельных статей бухгалтерского учета и покрытия предстоящих расходов.

Для уточнения оценки отдельных видов имущества в бухгалтерском и налоговом учете предусмотрено создание следующих видов резервов (рис. 17.2).

Оценочные резервы	
<p>В бухгалтерском учете:</p> <ul style="list-style-type: none"> — резерв под снижение стоимости материальных ценностей — резерв под обесценение финансовых вложений — резерв по сомнительным долгам 	<p>В налоговом учете:</p> <ul style="list-style-type: none"> — резерв по сомнительным долгам

Рис. 17.2. Виды оценочных резервов

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей учитываются на одноименном счете 14, который предназначен для отражения резервов, создаваемых под снижение рыночной стоимости по каждой единице материально-производственных запасов (сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т. п.) на величину разницы между текущей стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости. В бухгалтерском балансе материально-производственные запасы по отдельным видам отражаются на конец отчетного года за минусом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Это резерв создается за счет доходов организации. При этом делается следующая бухгалтерская проводка:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 14 «Резервы под снижение стоимости ценностей».

В начале периода, следующего за отчетным, когда была произведена приведенная выше запись, зарезервированная сумма восстанавливается проводкой:

Д-т 14 «Резервы под снижение стоимости ценностей»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 14 ведется по каждому резерву отдельно, по видам и (или) группам резервов.

Резервы по сомнительным долгам (счет 63) создаются за счет доходов организации. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации и граждан, которая не погашена в сроки, установленные договорами, не обеспечена соответствующими гарантиями (поручительствами). Резервы по сомнительным долгам рекомендуется создавать в течение года после проведения инвентаризации и письменного обоснования дебиторской задолженности организации. Таким обоснованием могут быть материалы переписки с должниками.

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 года, следующего за годом создания резерва сомнительного долга, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к доходам соответствующего года. В активе бухгалтерского баланса дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, показывается в нетто-оценке, т. е. за вычетом резерва, а в пассиве баланса сумма этого резерва не отражается.

Списанная сумма дебиторской задолженности (должников) учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника (дебитора).

Создание резерва по сомнительным долгам отражается бухгалтерской проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам».

При списании невостребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, делается следующая запись:

Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если не израсходованы суммы резервов сомнительных долгов, созданных в предыдущем году, то они присоединяются к доходам отчетного года:

Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет резервов по сомнительным долгам ведется по каждой задолженности, по которой создан резерв.

Согласно НК РФ (ст. 266) сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной в конце предыдущего отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней величина создаваемого резерва определяется полной суммой выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) в сумму резерва относится 50% от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- сомнительная задолженность со сроком возникновения до 45 дней не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Во всех случаях сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода.

Неполностью использованная сумма резерва в отчетном периоде может быть перенесена на следующий отчетный период. Если сумма вновь создаваемого в следующем периоде резерва больше или меньше, чем остаток резерва предыдущего отчетного периода, то эта разница включается в состав прочих доходов (Д-т 63 К-т 91) или расходов (Д-т 91 К-т 63) по итогам отчетного года.

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (п. 45) **резерв под обесценение финансовых вложений** создается только применительно к акциям, имеющим обращение на фондовой бирже, котировка которых регулярно публикуется. Эти резервы создаются за счет дохода организации под потенциальное обесценение вложений организации в акции других организаций. Резерв образуется в том случае, когда рыночная стоимость акций ниже их балансовой (учетной) стоимости. В активе баланса ценные бумаги отражаются по стоимости нетто-оценки за вычетом созданного резерва по счету 58 «Финансовые вложения». Формирование резервов под обесценение финансовых вложений происходит по кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», а уменьшение — по дебету названного счета.

Образование резервов осуществляется за счет доходов организации и отражается проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

При повышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы, сумма резервов уменьшается и доход увеличивается на эту разницу. В этом случае делается запись:

Д-т 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналогичная запись производится при списании с баланса ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы. Аналитический учет по субсчету 59 ведется по каждому виду ценных бумаг.

Согласно ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» организация должна признавать оценочные обязательства на предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации (рис. 17.3).



Рис. 17.3. Виды оценочных обязательств

Для учета оценочных обязательств предназначен пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов», на котором отражаются суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного отнесения расходов на затраты на производство и продажу. По кредиту этого счета ежемесячными отчислениями накапливаются источники средств для покрытия установленных расходов. При этом делаются записи:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство» 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

К-т 96 «Резервы предстоящих расходов».

По дебету счета 96 отражаются фактические расходы на соответствующие цели. При этом делаются проводки:

Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 51 «Расчетные счета» и др.

Сальдо счета 96 показывает начисленное обстоятельство в предыдущих периодах, который будет погашаться в будущих отчетных периодах.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным оценочным обязательствам. Рассмотрим порядок их создания.

Оценочные обязательства на предстоящую оплату отпусков работникам формируется с целью равномерного включения этих расходов в затраты на производство или расходы на продажу, так как в течение года отпуска предоставляются работникам неравномерно. Указанное обязательство начисляется в абсолютном размере или в установленном проценте к фактически начисленной сумме по оплате труда за отчетный период (месяц). В частности, расчет величины ежемесячных отчислений производится из предполагаемой годовой суммы расходов на оплату отпусков, страховых взносов в ПФ, ФОМС, ФСС и страховых тарифов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Для расчета ежемесячного начисления оценочного обязательства необходимо общую годовую сумму резерва разделить на 12 месяцев.

Возможен вариант расчета суммы ежемесячного оценочного обязательства на предстоящую оплату отпусков работников путем умножения фактически начисленной оплаты труда на соотношение годовой плановой суммы на оплату отпусков и общего планового фонда оплаты труда.

На счетах бухгалтерского учета делаются записи:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство» 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

К-т 96 «Резервы предстоящих расходов» — при начислении оценочного обязательства;

Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — при начислении суммы оплаты отпусков работникам за счет оценочных обязательств;

Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — при начислении страховых взносов в ПФ, ФОМС, ФСС на обязательное страхование.

Создание оценочного обязательства на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства обусловлено влиянием на производственный процесс природных климатических условий. К примеру, к таким производствам относится переработка сельскохозяйственной продукции, рыбохозяйственная деятельность на промысловых судах и в береговых перерабатывающих организациях и т. п.

Согласно Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств в организациях с сезонным характером производства сумма превышения расходов на обслуживание производства и управление им над фактическими затратами, включенная в фактическую себестоимость выпущенной продукции по установленным в организации нормам, резервируется как предстоящие расходы. Инвентаризационная комиссия проверяет обоснованность расчета, и при необходимости организация может скорректировать нормы затрат или перевести разницу на счет 97 «Расходы будущих периодов». На конец года это обязательство погашается.

Формирование оценочного обязательства в бухгалтерском учете фиксируется записями:

Д-т 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.

К-т 96 «Резервы предстоящих расходов» — создание оценочного обязательства на производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами» и др. — погашение оценочного обязательства на подготовительные работы в связи с сезонным характером производства;

Д-т 97 «Расходы будущих периодов»

К-т 96 «Резервы предстоящих расходов» — на разницу между фактическими затратами и плановыми нормами.

Оценочное обязательство на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание организация создает в отношении товаров (работ, услуг), по которым согласно договору с покупателем предусмотрены обслуживание и ремонт в течение гарантийного срока. Оценочное обязательство создается за счет доходов организации. Согласно НК РФ (ст. 267) размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого долей фактически произведенных организацией расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от продажи товаров (работ, услуг) за предыдущие три года. Неизрасхо-

дованные по назначению суммы резерва включаются в состав доходов соответствующего отчетного периода.

Начисление и погашение оценочного обязательства отражается бухгалтерскими проводками:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 96 «Резервы предстоящих расходов» — на сумму созданного резерва;

Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму использованного оценочного обязательства на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — на сумму неиспользованного оценочного обязательства, включенного в состав доходов.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение капитала: собственного, привлеченного, активного и пассивного.
2. Как называется уставный капитал в зависимости от форм собственности?
3. Какие субсчета можно открывать к счету 80 «Уставный капитал» в зависимости от меры ответственности перед акционерами и участниками общества?
4. Что отражается по дебету и кредиту счета 80 «Уставный капитал»?
5. Приведите минимальные размеры уставного капитала закрытого и открытого акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью и уставного фонда унитарной организации.
6. Перечислите основные проводки по начислению и выплате дивидендов.
7. Перечислите виды акционерных обществ.
8. Из чего складывается добавочный капитал?
9. Назовите размер резервного капитала для организаций с иностранными инвестициями, без иностранных инвестиций. Укажите размер ежегодных отчислений от чистой прибыли при образовании резервного капитала.
10. Перечислите основные бухгалтерские проводки по дебету и кредиту счета 82 «Резервный капитал».
11. По каким каналам формируются и используются средства целевого финансирования?
12. Перечислите основные бухгалтерские проводки по дебету и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

13. Перечислите основные бухгалтерские проводки по дебету и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».
14. Дайте определение понятия «сомнительный долг».
15. Перечислите основные бухгалтерские проводки по созданию резерва по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и под снижение стоимости материальных ценностей.
16. На какие виды и цели создаются оценочные обязательства?
17. Перечислите основные бухгалтерские проводки по дебету и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

Тесты

1. Дайте определение капитала		
Ответы	1	Совокупность денежных средств и долговых обязательств
	2	Совокупность материальных ценностей и денежных средств
	3	Совокупность собственного и привлеченного капитала
	4	Совокупность основных средств и нематериальных активов
2. Какие существуют названия уставного капитала в зависимости от организационно-правовой формы собственности организации?		
Ответы	1	Уставный и складочный капитал, паевой и неделимый фонд
	2	Складочный капитал, уставный и неделимый фонд
	3	Паевой и неделимый фонд, уставный капитал
	4	Складочный и уставный капитал, уставный фонд, паевой и неделимый фонд
3. Имеет ли право организация до момента государственной регистрации производить какие-либо операции через банк?		
Ответы	1	Имеет
	2	Частично имеет
	3	Не имеет
	4	Частично не имеет
4. Какие субсчета может иметь счет 80 «Уставный капитал» в зависимости от меры ответственности перед акционерами и участниками общества?		
Ответы	1	Зарегистрированный и подписной капитал
	2	Объявленный, подписной, оплаченный и изъятый капитал
	3	Подписной, оплаченный и зарегистрированный капитал
	4	Объявленный, изъятый и оплаченный

5. Что означает запись: Д-т 84 К-т 80?

Ответы	1	Увеличение уставного капитала за счет фонда накопления
	2	Увеличение уставного капитала за счет фонда социальной сферы
	3	Направление средств нераспределенной прибыли отчетного года на увеличение уставного капитала
	4	Увеличение уставного капитала за счет безвозмездно полученных ценностей

6. Какой записью отражаются уменьшения уставного фонда унитарной организации?

Ответы	1	Д-т 80 К-т 75/3
	2	Д-т 80 К-т 79
	3	Д-т 80 К-т 83
	4	Д-т 80 К-т 75

7. Какая проводка составляется при формировании уставного капитала в акционерных обществах?

Ответы	1	Д-т 80 К-т 75
	2	Д-т 83 К-т 80
	3	Д-т 75 К-т 80
	4	Д-т 84 К-т 80

8. Какой размер минимальной месячной оплаты труда требуется для формирования уставного капитала в открытых акционерных обществах?

Ответы	1	500 МРМОТ
	2	1500 МРМОТ
	3	1000 МРМОТ
	4	2000 МРМОТ

9. Какой записью на счетах отражаются увеличение уставного капитала в результате прироста имущества за счет переоценки?

Ответы	1	Д-т 83 К-т 80
	2	Д-т 80 К-т 83
	3	Д-т 75/1 К-т 84
	4	Д-т 80 К-т 84

10. Какая проводка составляется на уменьшение уставного капитала путем списания выкупленных акций?

Ответы	1	Д-т 80 К-т 81
	2	Д-т 80 К-т 50
	3	Д-т 80 К-т 51
	4	Д-т 80 К-т 71

11. Что означает запись: Д-т 84 К-т 75?

Ответы	1	Начислено дивидендов своим работникам
	2	Выплачено дивидендов работникам организации
	3	Начислено дивидендов акционерам, не работающим в организации
	4	Выплачено дивидендов неработающим акционерам

12. Какой записью на счетах отражают выплату дивидендов работникам организации наличными?

Ответы	1	Д-т 70 К-т 51
	2	Д-т 70 К-т 50
	3	Д-т 70 К-т 55
	4	Д-т 70 К-т 52

13. Какую долю паевого взноса к моменту государственной регистрации производственного кооператива обязаны внести его члены?

Ответы	1	50%
	2	40%
	3	30%
	4	10%

14. Какая проводка составляется при формировании уставного капитала в государственных унитарных организациях?

Ответы	1	Д-т 01 К-т 75/3
	2	Д-т 51 К-т 75/3
	3	Д-т 75/3 К-т 80
	4	Д-т 75/3 К-т 87

15. Какой записью на счетах отражаются изъятия у унитарной организации наличных денежных средств государственным органом?

Ответы	1	Д-т 75/3 К-т 50
	2	Д-т 75/3 К-т 52
	3	Д-т 75/3 К-т 55
	4	Д-т 75/3 К-т 51

16. Из чего формируется добавочный капитал?

Ответы	1	Из прироста стоимости имущества по переоценке, за счет продажи акций по цене, превышающей их nominalную стоимость
	2	Из стоимости безвозмездно полученных ценностей
	3	За счет эмиссионного дохода
	4	Из прироста стоимости имущества по переоценке, безвозмездно полученных ценностей и эмиссионного дохода

17. Какой записью на счетах отражаются увеличения первоначальной (восстановительной) стоимости объектов основных средств производственного назначения при переоценке?

Ответы	1	Д-т 01 К-т 83
	2	Д-т 04 К-т 83
	3	Д-т 08 К-т 83
	4	Д-т 07 К-т 83

18. Что означает запись: Д-т 83 К-т 07?

Ответы	1	Уценка стоимости основных средств
	2	Уценка стоимости незавершенного строительства
	3	Уценка стоимости оборудования
	4	Уценка стоимости материалов

19. Какая бухгалтерская проводка составляется при отражении дооценки износа при переоценке основных средств производственного назначения?

Ответы	1	Д-т 02 К-т 83
	2	Д-т 02 К-т 80
	3	Д-т 83 К-т 02
	4	Д-т 26 К-т 02

20. Какой годовой размер резервного капитала определяется уставом для акционерного общества по отношению к уставному капиталу в процентах?

Ответы	1	10%
	2	12%
	3	20%
	4	15%

21. Какой записью на счетах отражаются отчисления в резервный капитал за счет нераспределенной прибыли отчетного года?

Ответы	1	Д-т 84 К-т 81
	2	Д-т 84 К-т 82
	3	Д-т 84 К-т 83
	4	Д-т 84 К-т 86

22. Что является источником формирования целевого финансирования? Дайте наиболее полный ответ.

Ответы	1	Бюджетные ассигнования и внебюджетные фонды
	2	Фонды специального назначения, взносы родителей и плата за обучение
	3	Полученные средства от третьих лиц и фонды специального назначения
	4	Бюджетные и внебюджетные фонды, полученные безвозмездно от юридических и физических лиц

23. Какая проводка составляется по поводу решения государственного и муниципального органа о выделении унитарной организации средств целевого назначения?

Ответы	1	Д-т 75 К-т 86
	2	Д-т 79 К-т 86
	3	Д-т 75/3 К-т 86
	4	Д-т 76 К-т 86

24. Какой записью на счетах отражаются списанные затраты целевого финансирования на содержание некоммерческих организаций?

Ответы	1	Д-т 96 К-т 26
	2	Д-т 96 К-т 20
	3	Д-т 96 К-т 25
	4	Д-т 96 К-т 29

25. Какой записью на счетах отражается начисление дивидендов работникам организаций?

Ответы	1	Д-т 84 К-т 75
	2	Д-т 99 К-т 70
	3	Д-т 99 К-т 75
	4	Д-т 84 К-т 70

26. Какая составляется проводка на увеличение резервного капитала за счет нераспределенной прибыли?

Ответы	1	Д-т 84 К-т 80
	2	Д-т 84 К-т 82
	3	Д-т 84 К-т 83
	4	Д-т 84 К-т 81

27. Какая проводка составляется на начисленные суммы процентов по долгосрочным кредитам, полученным на приобретение основных средств производственного назначения?

Ответы	1	Д-т 91 К-т 66
	2	Д-т 84 К-т 08
	3	Д-т 84 К-т 07
	4	Д-т 91 К-т 67

28. Какой записью на счетах отражается создание резерва под обесценение вложений в ценные бумаги?

Ответы	1	Д-т 91 К-т 59
	2	Д-т 90 К-т 63
	3	Д-т 91 К-т 14
	4	Д-т 90 К-т 67

29. Какой записью на счетах отражается присоединение к доходам текущего года неизрасходованных сумм резервов сомнительных долгов?

Ответы	1	Д-т 63-2 К-т 90
	2	Д-т 63-1 К-т 84
	3	Д-т 63-1 К-т 91
	4	Д-т 63-1 К-т 83

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 17. Учет капитала и резервов	1	3
	2	4
	3	3
	4	2
	5	3
	6	1
	7	3
	8	3
	9	1
	10	1
	11	3
	12	2
	13	4
	14	3
	15	1
	16	4
	17	1
	18	3
	19	3
	20	4
	21	2
	22	4
	23	3
	24	2
	25	4
	26	2
	27	4
	28	1
	29	3

Глава 18

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

18.1. Понятие, состав, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности

Формирование бухгалтерской отчетности организации является завершающим этапом учетного процесса. Бухгалтерская отчетность как единая система данных о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении составляется на основе данных бухгалтерского учета.

К основным нормативным документам, определяющим порядок составления и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности, относятся следующие документы (рис. 18.1).

- 1** Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [7]
- 2** ПБУ 4/1999 «Бухгалтерская отчетность организаций» [28]
- 3** План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [51]
- 4** Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
- 5** Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности [61]
- 6** Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций [66]
- 7** Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию [60]

Рис. 18.1. Нормативное регулирование составления отчетности

При составлении бухгалтерской отчетности необходимо соблюдать требования:

- обеспечения полноты, существенности, нейтральности, преемственности, достоверности бухгалтерской отчетности;
- принятых учетной политикой способов документирования и отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, оценки имущества и обязательств;
- раскрытия существенных показателей, способных влиять на экономические решения заинтересованных пользователей; показатель является существенным, если его величина составляет не менее 5% к общему итогу данных за отчетный год;
- обеспечения нейтральности информации, что препятствует ее использованию в интересах отдельных групп пользователей с целью достижения выгодных для них результатов;
- включения в отчетность показателем деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы;
- обеспечения соответствия показателей вступительного и утвержденного заключительного баланса; в случае изменений вступительного баланса следует объяснить причины такого изменения;
- корректировки отчетной информации, подтверждения исправлений ошибок подписью уполномоченных лиц с указанием даты исправления;
- составления отчетности на русском языке и в валюте Российской Федерации;
- подписи отчетности руководителем, главным бухгалтером (бухгалтером) организации; если учет в организациях осуществляется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то обязательна подпись лица, ведущего учет.

Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, других отчетов и приложений применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. В бухгалтерской отчетности показатели приводятся минимум за два года — отчетный и предшествующий. При несопоставимости данных указанных периодов они подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами. Если ошибки выявлены до утверждения бухгалтерской отчетности, исправления производятся записями последнего дня декабря отчетного года. После утверждения бухгалтерской отчетности в нее можно вносить изменения, но зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными актами, недопустим. В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности указываются показатели, подвергшиеся корректировке, и ее причины.

Бухгалтерская отчетность организаций (кроме кредитных организаций, страховых организаций и бюджетных учреждений) состоит из следующих форм (рис. 18.2).

1	Бухгалтерский баланс
2	Отчет о финансовых результатах
3	Отчет об изменениях капитала
4	Отчет о движении денежных средств
5	Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах
6	Пояснительная записка
7	Аудиторское заключение

Рис. 18.2. Состав форм бухгалтерской отчетности

Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности включается в ее состав, если организация подлежит обязательному аудиту либо инициативно приняла решение о проведении аудита и опубликовании аудиторского заключения.

Организации составляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность. Месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной. Отчетный год для всех организаций охватывает период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно. Первым для создаваемых организаций считается отчетный год с даты их государственной регистрации по 31 декабря; для организаций, созданных после 30 сентября, — с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Организации, за исключением бюджетных, в обязательном порядке представляют годовую и квартальную отчетность:

- участникам или собственникам их имущества;
- территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации;
- другим органам исполнительной власти, банкам, финансовым органам налоговой инспекции и иным пользователям, на которых в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации возложена проверка отдельных сторон деятельности организации и получение соответствующей отчетности.

Государственные и муниципальные унитарные организации представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом. Все организации, за исключением бюджетных, представляют квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней

по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней после окончания отчетного года. Годовая и квартальная бухгалтерская отчетность до представления в вышеуказанные адреса рассматривается и утверждается в порядке, установленном учредительными документами. При наличии технических возможностей бухгалтерская отчетность может быть представлена на диске или ином машинном носителе отчетной информации. Бюджетные организации представляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность вышестоящему органу в установленные им сроки. Датой представления бухгалтерской отчетности для одногородней организации считается день фактической передачи ее по принадлежности, а для иногородней — дата ее почтового отправления. В тех случаях, когда дата представления отчетности совпадает с выходным (нерабочим) днем, срок представления отчетности переносится на следующий за ним первый рабочий день.

Организации публикуют бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение, если это предусмотрено законодательством России. Публикация производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, в газетах, журналах либо путем распространения среди пользователей брошюр, буклетов и других изданий. Организации, включая дочерние и зависимые общества (если таковые имеются), составляют сводную бухгалтерскую отчетность в установленном законодательством порядке, которая подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Министерства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным организациям и отдельно по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей вклада) которых находится в федеральной собственности (независимо от размера доли).

Министерства и ведомства РФ представляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по подведомственным им организациям Министерству финансов РФ, Министерству экономики и развития торговли РФ, Государственному комитету РФ по статистике в следующие сроки:

- по унитарным организациям — не позднее 25 апреля года, следующего за отчетным;
- по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли) — не позднее 1 августа года, следующего за отчетным.

Консолидированная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного на добровольных началах, представляется в порядке и в сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством РФ.

Министерства и иные органы исполнительной власти представляют сводную месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность об исполнении смет расходов организаций, состоящих на бюджете, соответственно Министерству финансов РФ и финансовым органам в установленные ими сроки.

18.2. Отчет о финансовых результатах

Основное назначение отчета о финансовых результатах заключается в характеристике показателей финансовых результатов деятельности организации за отчетный период, таких как валовая прибыль; прибыль (убыток) от продаж; прибыль (убыток) до налогообложения; чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

В отчете о финансовых результатах информация по показателям приводится за отчетный и за аналогичный период предыдущего года.

В табл. 18.1 приведен состав и характеристика показателей Отчета о финансовых результатах.

Таблица 18.1

Состав и назначение показателей Отчета о финансовых результатах

№ п/п	Показатель	Характеристика показателя
Доходы и расходы по обычным видам деятельности		
1	Выручка	Отражается выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг за вычетом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей, учитываемая на счете 90 «Продажи» для выявления финансовых результатов от продажи
2	Себестоимость продаж	Отражаются фактические затраты, связанные с производством продукции, услуг без учета коммерческих и управленических расходов
3	Валовая прибыль (1–2) (убыток)	Фиксируется разница между выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ и услуг
4	Коммерческие расходы	По производственным организациям — отражаются расходы по продаже продукции, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу» и относящиеся к проданной продукции, работам и услугам (Д-т 90 К-т 44). По торговым, снабженческо-сбытовым и иным посредническим организациям — расходы на продажу (издержки обращения), учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу и приходящиеся на проданные товары» (Д-т 90 К-т 44).

Продолжение табл. 18.1

№ п/п	Показатель	Характеристика показателя
5	Управленческие расходы	Производят записи те организации, которые в соответствии с принятой учетной политикой суммы, отраженные по счету 26 «Общехозяйственные расходы», списывают на счет 90 (Д-т 90 К-т 26). По торговым, снабженческо-сбытовым организациям данный показатель не заполняется
6	Прибыль (убыток) от продаж (3—4—5)	Отражает разницу между выручкой от продажи товаров, продукции, работ и услуг и суммой себестоимости, коммерческих и управленческих расходов
Прочие доходы и расходы		
7	Доходы от участия в других организациях	Доходы, подлежащие к получению: <ul style="list-style-type: none"> по ценным бумагам, вложенным в другие организации; от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества) и др.
8	Проценты к получению	Суммы, подлежащие к получению: <ul style="list-style-type: none"> дивидендов (процентов) по облигациям, депозитам, учитываемые на счете 91 «Прочие доходы и расходы»; от кредитных организаций за пользование остатками средств, находящихся на счетах организаций; процентов к уплате за предоставление организации в пользование денежных средств (кредитов, займов)
9	Проценты к уплате	Суммы, подлежащие уплате по основаниям, аналогичным указанным в п. 7
10	Прочие доходы	Доходы от продажи (выбытия) основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей и прочего имущества; от представления за плату во временное пользование внеоборотных активов организаций; от участия в уставных капиталах других организаций (вместе с процентами и иными доходами и расходами по ценным бумагам), включая и совместную деятельность по договору простого товарищества, полученные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; поступления в возмещение причиненных организаций убытков; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы; суммы дооценки активов и др.

Продолжение табл. 18.1

№ п/п	Показатель	Характеристика показателя
11	Прочие расходы	Уплаченные штрафы, пени, неустойки за нарушение договоров; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсыевые разницы; сумма уценки активов и другие расходы по операциям, аналогичным приведенным в п. 10
12	Прибыль (убыток) до налогообложения (6 + 7 – 8 + + 9 + 10 – 11 + 12 – – 13)	Сумма прибыли (убытка) от продаж, процентов к получению за минусом процентов к уплате, доходов от участия в других организациях, прочих доходов за минусом расходов этого вида. В соответствии с ПБУ 18/02 на базе этого показателя определяется условный расход по налогу на прибыль (Д-т 99 К-т 68)
13	Текущий налог на прибыль	Сумма налога на прибыль для целей налогообложения, определяемая исходя из величины условного расхода по налогу на прибыль, скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (плюс), отложенного налогового актива (плюс) и отложенного налогового обязательства (минус) отчетного периода.
14	Постоянные налоговые обязательства (активы)	Доходы (расходы), которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток), но никогда не учитываются, а исключаются при расчете налогооблагаемой прибыли и проводятся к увеличению налоговых платежей организации по налогу на прибыль в отчетном периоде. В бухгалтерском учете постоянные налоговые обязательства отражаются на счете 99 «Прибыль и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство» (Д-т 99 К-т 68)
15	Изменение отложенных налоговых обязательств	Часть отложенного налога на прибыль, которая приводит к увеличению налога организации, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих периодах (недоплаты бюджету). Учет ведется на счете 77 «Отложенные налоговые активы обязательства»
16	Изменение отложенных налоговых активов	Часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога организации, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах (переплата бюджету). Учет ведется на счете 09 «Отложенные налоговые активы»
17	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода (12 +13 – –14 – 15)	Для определения чистой прибыли (убытка) определяется разность между прибылью (убытком) до налогообложения, текущим налогом на прибыль и отложенными налоговыми обязательствами, к которой прибавляется сумма отложенных налоговых активов.

Окончание табл. 18.1

№ п/п	Показатель	Характеристика показателя
		Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается за счет средств резервного капитала (Д-т 82 К-т 84), доведения величины уставного капитала до величины чистых активов (Д-т 80 К-т 84), погашения убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников (Д-т 75 К-т 84)
18	Прочее	Прочее
19	Чистая прибыль (избыток)	Чистая прибыль (избыток) отчетного периода
20	Базовая прибыль (убыток) на акцию	<p>Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.</p> <p>Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения (увеличения) прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период.</p> <p>При исчислении базовой прибыли (убытка) отчетного периода не учитываются дивиденды по привилегированным акциям, в том числе по кумулятивным, за предыдущие отчетные периоды, которые были выплачены или объявлены в течение отчетного периода</p>
21	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	<p>Величина разводненной прибыли (убытка) на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества, в случаях:</p> <p>конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции (далее — конвертируемые ценные бумаги);</p> <p>при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.</p> <p>Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества</p>

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету финансовых результатов раскрываются сведения, относящиеся к учетной политике организации, обеспечивая пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в названные формы отчетности, но они необходимы для реальной оценки финансового состояния организации и его изменений, финансовых результатов деятельности.

18.3. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

Отчет об изменениях капитала

Этот отчет состоит из трех разделов: 1) движение капитала, 2) корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок и 3) чистые активы. Первый раздел показателей характеризует причины увеличения либо уменьшения уставного, добавочного и резервного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Первый раздел, характеризующий изменения капитала, содержит следующие показатели за отчетный и предшествующий год.

1. Величина капитала на начало периода.
2. Увеличение капитала — всего, в том числе за счет:
 - чистой прибыли;
 - переоценки имущества;
 - доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского и налогового учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала;
 - дополнительного выпуска акций;
 - увеличения номинальной стоимости акций;
 - реорганизации юридического лица (слияния, присоединения).
3. Уменьшение капитала — всего, в том числе за счет:
 - убытка;
 - переоценки имущества;
 - расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского и налогового учета и отчетности относятся непосредственно в уменьшение капитала;
 - уменьшения номинала акций;
 - уменьшения количества акций;
 - реорганизации юридического лица (разделения, выделения);
 - дивидендов.
4. Изменение добавочного капитала.
5. Изменение резервного капитала.
6. Величина капитала на конец отчетного периода.

Второй раздел «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» содержит следующие показатели за от-

четный и предыдущий год (показатели на начало периода, изменение капитала, показатели на конец периода).

1. Капитал до корректировок.
2. Корректировка в связи с изменением учетной политики.
3. Корректировка в связи с исправлением ошибок.
4. Капитал после корректировок.

Третий раздел «Чистые активы» содержит сведения о величине чистых активов на конец отчетного периода, конец предыдущего и конец позапрошлого периода.

Отчет о движении денежных средств

Эта форма предназначена для раскрытия информации о направлении использования денежных средств за отчетный период.

В бухгалтерской отчетности раскрываются данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации.

Отчет о движении денежных средств характеризует изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Отчет о движении денежных средств состоит из трех разделов и содержит следующие числовые показатели.

I. Движение денежных средств по текущей деятельности.

Поступило денежных средств — всего;

в том числе:

- от продажи продукции, товаров, работ и услуг;
- арендные платежи, лицензионные платежи, гонорары, комиссионные платежи и пр.;
- прочие поступления.

Направлено денежных средств — всего;

в том числе:

- на оплату товаров, работ, услуг;
- на оплату труда;
- на выплату процентов по долговым обязательствам;
- на расчеты по налогам и сборам;
- на прочие выплаты, перечисления.

Результат движения денежных средств от текущей деятельности.

II. Движение денежных средств по инвестиционной деятельности.

Поступило денежных средств — всего;

в том числе:

- от продажи основных средств и иного имущества;
- дивиденды, проценты по финансовым вложениям;
- прочие поступления.

Направлено денежных средств — всего;

в том числе:

- на приобретение объектов основных средств (включая доходные вложения в материальные ценности) и нематериальных активов;
- на финансовые вложения;
- на прочие выплаты, перечисления.

Результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности.

III. Движение денежных средств по финансовой деятельности.

Поступило денежных средств — всего;

в том числе:

- кредиты и займы полученные;
- бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование;
- вклады участников;
- другие поступления.

Направлено денежных средств — всего;

в том числе:

- на погашение кредитов и займов;
- на выплату дивидендов;
- прочие выплаты, перечисления.

Результат движения денежных средств от финансовой деятельности.

Результат движения денежных средств за отчетный период.

Остаток денежных средств на начало отчетного периода.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте сначала составляется расчет в иностранной валюте по каждому ее виду. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета.

При формировании данных отчета о движении денежных средств следует иметь в виду следующее.

Текущей деятельностью считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т. е. с производством промышленной продукции, выполнением строительных работ, сельским хозяйством, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организаций, связанная с капитальными вложениями организаций в связи

с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением долгосрочных финансовых вложений в другие организации, выпуском облигаций и других ценных бумаг долгосрочного характера и т. п.

Финансовой деятельностью считается деятельность организации, связанная с осуществлением краткосрочных финансовых вложений, выпуском облигаций и иных ценных бумаг краткосрочного характера, выбытием ранее приобретенных на срок до 12 месяцев акций, облигаций и т. п.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Пояснения к бухгалтерскому балансу представляют собой набор типовых таблиц, которые организация должна использовать, если конкретное ПБУ предъявляет требования по раскрытию той или иной имеющейся информации.

Если согласно ПБУ необходимо раскрыть какую-либо информацию, таблица о раскрытии которой приказом № 66н не предусмотрена, организация самостоятельно составляет такую таблицу по аналогии с имеющимися в приказе.

Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности

Пояснительная записка — часть годового бухгалтерского отчета, которая дополняет содержание приведенных в нем форм с целью представления более полной объективной информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций за отчетный год и на перспективу.

В пояснительной записке приводятся:

- данные, которые не нашли отражения в годовой бухгалтерской отчетности (например, сведения об объемах продажи продукции, товаров, работ, услуг по видам деятельности и географическим рынкам сбыта и др.);
- расшифровки прочих активов и пассивов, кредиторов и дебиторов, иных обязательств, отдельных видов прибылей и убытков в случае их существенности, если нераскрытие показателей может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей;
- краткая характеристика деятельности организации, решения по итогам рассмотрения годовой отчетности и распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации, иная финансовая информация, полезная для получения объективного представления об имущественном и финансовом состоянии организации;

- показатели оценки деятельности организации и факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты. Названные показатели условно можно разделить на три группы, характеризующие:
 - основные средства (доля активной части основных средств, коэффициенты износа, обновления и выбытия);
 - финансовые результаты и финансовое состояние (чистая прибыль, рентабельность основной деятельности, рентабельность основного капитала, доля собственных средств организации, коэффициенты текущей, быстрой и абсолютной ликвидности);
 - деловую активность (выручка от продажи, прибыль отчетного года, производительность труда, фондоотдача, оборачиваемость в расчетах — дни, оборачиваемость производственных запасов — дни и оборачиваемость собственного капитала);
- данные о доходах, расходах и обязательствах, выявленных после даты составления годовой бухгалтерской отчетности до ее представления пользователям и существенно влияющих на оценку имущественного и финансового положения организации, включая принятие решения о распределении прибыли;
- сведения о применяемых элементах учетной политики, их изменениях на следующий год, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями бухгалтерской отчетности;
- показатели причитающихся налоговых платежей в бюджет в разрезе основных видов налогов с отражением сумм отклонений от показателей отчетного периода;
- сведения о проводимых мероприятиях в области охраны окружающей среды, влияние этих мероприятий на уровень капиталовложений организации и прибыли в отчетном году и характеристику финансовых последствий для будущих периодов;
- показатели величины чистых активов организации, их отношения к сумме уставного капитала на начало и конец года; сведения о дочерних и зависимых обществах (их полное наименование, местонахождение, вид деятельности; по зависимым обществам необходимо предоставить информацию о степени участия и суммах вклада);
- о составе затрат на производство (расходах на продажу);
- о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;
- о прекращенных операциях;
- об аффилированных лицах, каковыми признаются физические и юридические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации;
- прочие сведения.

При характеристике платежеспособности необходимо обратить внимание на показатели наличия денежных средств на счетах банках, в кассе организации, убытков, просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, непогашенных в срок кредитов и займов, полноты перечисления сумм налогов в бюджет, уплаченных (подлежащих уплате) штрафных санкций за неисполнение обязательств перед бюджетом, на оценку положения на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

Акционерное общество в пояснительной записке приводит сведения о количестве акций, выпущенных и полностью оплаченных или неоплаченных, частично оплаченных; о номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществах.

При изменении вступительного сальдо по отдельным показателям баланса на начало года необходимо объяснить причины изменений и оценить их последствия в стоимостном выражении, сообщить о фактах нарушения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации с соответствующим обоснованием. В противном случае такое нарушение рассматривается как уклонение от выполнения законодательства РФ.

Особое место в пояснительной записке должно быть отведено прогнозированию результатов хозяйственной деятельности организации (особенно финансового состояния) на краткосрочную и долгосрочную перспективу. На долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр.

Контрольные вопросы

1. В чем сущность бухгалтерской отчетности?
2. Перечислите формы бухгалтерской отчетности.
3. Какие основные требования предъявляются к бухгалтерской отчетности?
4. Кто подписывает бухгалтерскую отчетность?
5. За какие периоды составляется бухгалтерская отчетность?
6. Что собой представляет отчетный год?
7. Кому представляется бухгалтерская отчетность в обязательном порядке?
8. Назовите сроки представления квартальной и годовой бухгалтерской отчетности.
9. Какой срок считается датой представления финансовой отчетности?
10. Дайте определение оценки имущества и обязательств.

11. Какие законодательные документы положены в основу оценки?
12. Как оцениваются нематериальные активы по направлениям их приобретения?
13. Как оцениваются основные средства по направлениям их приобретения?
14. По какой оценке отражаются в бухгалтерском учете и в балансе основные средства и нематериальные активы?
15. Как оцениваются финансовые вложения в учете и отчетности?
16. Каков порядок оценки сырья, материалов и других аналогичных ценностей? Назовите методы, используемые при их списании на производство.
17. Как оцениваются затраты в незавершенное производство в бухгалтерском учете и отчетности?
18. Каков порядок оценки готовой продукции на счетах бухгалтерского учета и в балансе?
19. Как оцениваются обязательства перед собственниками в учете и в балансе (собственный капитал)?
20. Как оцениваются обязательства перед юридическими и физическими лицами в учете и в балансе (кредиторская задолженность, кредиты банка и заемные средства)?
21. Какие основные документы используются при инвентаризации?
Раскройте содержание этих документов.
22. Приведите содержание отчета о финансовых результатах.
23. Охарактеризуйте содержание отчета о движении денежных средств и отчета об изменениях капитала.
24. Охарактеризуйте содержание пояснительной записки к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
25. Назовите цели и охарактеризуйте сферу применения МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».
26. Дайте определение базовых терминов, применяемых в МСФО 1 при описании международных правил представления финансовой отчетности. Проведите их сопоставление с «отечественными аналогами».
27. Назовите и охарактеризуйте основные отличия в классификации статей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах по МСФО 1 и ПБУ 4/99.
28. Назовите критерии признания элементов финансовой отчетности.
29. Что такое экономическая выгода от использования актива?
30. Какие способы оценки элементов финансовой отчетности предусмотрены МСФО 1?
31. Как на практике реализовать подходы к составлению финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов?

32. По какой стоимости оцениваются активы и обязательства по договору финансовой аренды согласно МСФО 17?
33. Что представляют собой отчетные статьи отложенных налоговых активов и обязательств и каково их финансово-экономическое содержание?

Тесты

1. Что понимается под бухгалтерской отчетностью?		
Ответы	1	Составление баланса, отчета о финансовых результатах
	2	Система показателей имущества и финансового положения организации по результатам ее хозяйственной деятельности за отчетный период, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам
	3	Обобщение и систематизация состояния имущества организаций с целью проведения анализа и его управления
	4	Это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации по результатам ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам
2. Какие требования предъявляются к составлению бухгалтерской отчетности?		
Ответы	1	Полное и достоверное отражение имущественного и финансового положения организации
	2	Отчетность должна основываться на данных форм первичной документации, синтетического и аналитического учета
	3	Отчетность составляется на русском языке, в рублях и подписывается руководителями организаций
	4	Отчетность должна быть достоверной, полной, включать показатели деятельности филиалов; основываться на данных унифицированных форм первичной учетной документации синтетического и аналитического учета; составлена на русском языке в валюте России и подписана руководителем и главным бухгалтером организации
3. Кому представляется отчетность в обязательном порядке?		
Ответы	1	Участникам или собственникам организации
	2	Территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации
	3	Банкам и финансовым органам
	4	Учредителям, органам государственной статистики, органам исполнительной власти, банкам, налоговой инспекции и другим пользователям в соответствии с действующим законодательством России

4. В какие сроки представляется годовая бухгалтерская отчетность?

Ответы	1	В течение 60 дней по окончании года
	2	В течение 30 дней по окончании года
	3	В течение 90 дней по окончании года
	4	В течение 120 дней по окончании года

5. В какие сроки представляется квартальная бухгалтерская отчетность?

Ответы	1	В течение 20 дней по окончании квартала
	2	В течение 15 дней по окончании квартала
	3	В течение 10 дней по окончании квартала
	4	В течение 30 дней по окончании квартала

6. Дайте правильное определение оценки имущества и обязательств.

Ответы	1	Имущество и обязательства оцениваются в натуральных показателях
	2	Имущество и обязательства оцениваются в трудовых показателях
	3	Это способ выражения в денежном измерении в бухгалтерском балансе, учете и отчетности отдельных видов имущества и источников его образования
	4	Это способ выражения имущества в денежном показателе

7. В какой валюте оценивают имущество на территории России?

Ответы	1	В евро
	2	В английских фунтах
	3	В рублях
	4	В американских долларах

8. Как оцениваются основные средства и нематериальные активы в бухгалтерской отчетности?

Ответы	1.	По фактической себестоимости
	2.	По учетным ценам
	3.	По первоначальной стоимости
	4.	По остаточной стоимости

9. Как отражаются в учете и отчетности финансовые вложения для инвестора?

Ответы	1	По рыночной стоимости
	2	По первоначальной стоимости
	3	В сумме фактических затрат
	4	По балансовой стоимости

10. Какие способы используются при начислении амортизации по объектам основных средств?

Ответы	1	Способ уменьшаемого остатка, линейный способ
	2	Способ списания по сумме чисел лет срока полезного использования, линейный способ
	3	Способ списания стоимости пропорционально объему продукции, линейный способ
	4	Линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, списания стоимости пропорционально объему продукции

11. Какая стоимость используется для оценки основных средств в учете?

Ответы	1	Первоначальная
	2	Остаточная
	3	Восстановительная
	4	Рыночная (продажа), первоначальная, остаточная, восстановительная

12. Как учитываются материальные ресурсы в бухгалтерском учете и отчетности?

Ответы	1	По учетным ценам
	2	По договорным ценам
	3	По оптовым и прейскурантным ценам
	4	По фактической себестоимости

13. Как отражается в бухгалтерском учете и отчетности готовая продукция для перепродажи?

Ответы	1	По нормативной себестоимости
	2	По плановой себестоимости
	3	По фактической производственной себестоимости
	4	По учетным ценам

14. По какой стоимости отражаются в бухгалтерском учете и отчетности затраты в незавершенном производстве?

Ответы	1	По нормативной себестоимости
	2	По фактической себестоимости
	3	По плановой себестоимости
	4	По полной себестоимости

15. Перечислите цены, применяемые для оценки товаров в организациях торговли и общественного питания.

Ответы	1	Оптовые, покупные
	2	Розничные, договорные
	3	Рыночные, продажные
	4	Оптовые, розничные, договорные, свободные, покупные, продажные

16. Как отражается уставный капитал в балансе?

Ответы	1	По номинальной стоимости акций
	2	На сумму оплаченной части акций
	3	На сумму вкладов учредителей
	4	На сумму, указанную в учредительных документах

17. Как оцениваются обязательства перед юридическими и физическими лицами в учете и в балансе (кредиторская задолженность, кредиты банка и заемные средства)?

Ответы	1	По остаточной стоимости
	2	По рыночной стоимости
	3	По договорной цене
	4	В суммах, определяемых условиями договоров купли-продажи, кредитных договоров и договоров займа

18. Элементы финансовой отчетности включают:

Ответы	1	Активы
	2	Обязательства
	3	Капитал
	4	Доходы
	5	Расходы
	6	Все приведенные выше ответы верны

19. Элементы финансовой отчетности могут оцениваться по:

Ответы	1.	Фактической и восстановительной стоимости
	2	Фактической стоимости, возможной цене продажи и восстановительной стоимости
	3	Фактической и восстановительной стоимости, возможной цене продажи и дисконтированной стоимости

20. Отложенные налоговые активы и обязательства — это

Ответы	1	Сумма недоплаты или переплаты налогов в текущем отчетном периоде
	2	Налоги, подлежащие оплате или возмещению в будущем
	3	Учитываемые суммы разниц в суммах налогов, подлежащих выплате, и налоговых расходов, возникающие в силу отличий требований бухгалтерского и налогового законодательства

Ответы на тесты

Номер и название главы	Номер вопроса	Номер правильного ответа
Глава 18. Бухгалтерская отчетность	1	4
	2	4
	3	4
	4	3
	5	4
	6	3
	7	3
	8	4
	9	3
	10	4
	11	1
	12	4
	13	3
	14	2
	15	4
	16	4
	17	4
	18	6
	19	3
	20	3

ОСНОВНЫЕ ТЕРМИНЫ

Авал — поручительство по векселю.

Аванс — денежные средства либо другое имущество, выдаваемые в счет предстоящих расчетов и платежей.

Авансовый отчет — документ типовой формы, составленный и представляемый подотчетными лицами.

Авиозо — официальное извещение об изменениях в состоянии взаимных расчетов организаций.

Авиуары — активы (денежные средства, чеки, векселя, переводы, аккредитивы), которыми производятся платежи и погашаются обязательства; средства банка в иностранной валюте, находящиеся на его счетах в иностранных банках-корреспондентах.

Аккредитив — условное денежное обязательство, принимаемое банком (эмитентом) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи.

Активы — любая собственность (имущество) организации; часть бухгалтерского баланса, отражающая материальные и нематериальные ценности организации.

Активы инвестиционные — объекты имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует значительного времени. К инвестиционным активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, требующие большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство.

Активы отложенные налоговые — та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Активы условные — такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономических выгод организации.

Акцепт — согласие на оплату денежных и товарных документов.

Акции — эмиссионные ценные бумаги, закрепляющие права их владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Амортизационные отчисления — денежное выражение размера амортизации амортизируемого имущества.

Амортизация — погашение стоимости амортизируемого имущества (основных средств, нематериальных активов) в течение срока их полезного использования.

Аренда — предоставление арендодателем (наймодателем) арендатору (нанимателю) имущества за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Аренда нематериальных активов (коммерческая концессия) — предоставление правообладателем пользователю за вознаграждение права использовать в предпринимательской деятельности комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю (право на фирменное наименование, коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, на товарный знак, знак обслуживания и на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав).

Аренда предприятия — предоставление арендодателем арендатору за плату во временное владение и пользование предприятия в целом как имущественного комплекса (земельных участков, зданий, сооружений, оборудования и других входящих в состав предприятия основных средств, запасов сырья, топлива, материалов и иных оборотных средств, прав пользования землей, водой и другими природными ресурсами, основными средствами, иных имущественных прав арендодателя, связанных с предприятием, прав на обозначения, индивидуализирующие деятельность предприятия, других исключительных прав). Арендодатель должен уступить арендодателю права требования и перевести на него долги, относящиеся к предприятию.

Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемых лиц). Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Аудиторское заключение — официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ.

Баланс бухгалтерский — документ бухгалтерского учета, отражающий в денежном выражении на определенную дату состояние имущества организации по составу, размещению и по источникам его формирования

Банкноты — банковские билеты, денежные знаки, поступающие в обращение из центральных эмиссионных банков.

Банкротство (несостоительность) — признанная арбитражным судом или объявленная должником неспособность должника в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей.

Бланки строгой отчетности — бланки (документы), подлежащие специальному учету.

Бухгалтерская отчетность промежуточная — бухгалтерская отчетность, состоящая из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, составляемая за месяц, квартал, нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ.

Бухгалтерская отчетность сводная — это система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций (головной организации и ее дочерних и зависимых обществ).

Валюта — денежная единица страны (национальная валюта) или иностранного государства (иностранный валюта).

Валюта бухгалтерского баланса — итоги по активу и пассиву баланса.

Валютный курс — цена денежной единицы одной страны в денежной единице другой; выражает соотношение между денежными единицами разных стран.

Вексель — это вид ценной бумаги, представляющий собой письменное безусловное долговое обязательство векселедателя либо иного указанного в нем плательщика выплатить векселедержателю по истечении оговоренного срока обозначенную в векселе сумму. Вексель одновременно сочетает свойства ценной бумаги, долгового обязательства и расчетного средства.

Выписка — документально оформленная информация, представляющая собой часть какого-либо документа, выдаваемая лицу, имеющему на это право.

Выписка из счета организации в банке — документ, выдаваемый учреждением банка клиенту, отражающий движение денежных средств на банковских счетах клиента.

Выручка (доход от обычных видов деятельности) — доход от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Давальческие материалы — это материалы, принятые организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции.

Двойная запись — запись сведений об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях (фактов хозяйственной деятельности) на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Дебет — часть счета (левая) бухгалтерского учета, которая показывает для активных счетов его увеличение, а для пассивных счетов — уменьшение.

Дебиторская задолженность — задолженность предприятию за продукцию, товары, работы, услуги, по выданным авансам.

Делькредере — ручательство за исполнение сделки третьим лицом.

Денежный чек — документ установленной формы, в котором содержится приказ организации банку о выдаче со счета наличными деньгами суммы, указанной в чеке.

Депо — счет, предназначенный для накопления каких-либо средств; сводная ведомость в бухгалтерском учете, в которой происходит накопление определенной учетной информации.

Депозит — вклад в банки.

Депозитарий — лицо, которому передаются ценности для хранения без перехода к нему права собственности.

Депонент — физическое или юридическое лицо, которому принадлежат денежные средства, временно хранящиеся в организации.

Дефляция — изъятие из обращения избыточной денежной массы, выпущенной при инфляции.

Дивиденд — любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям).

Доверенность — письменное уполномочие, выдаваемое одним лицом другому лицу для представительства перед третьими лицами.

Документ — носитель информации, обладающий юридической силой.

Документация — совокупность документов; **документация учетная** — совокупность учетных документов (первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета)

Документирование — запись (регистрация) по установленным формам необходимой информации.

Документированная информация — зафиксированная на материальном носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать

Документооборот — путь, который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив.

Документы первичные учетные — оправдательные документы, которыми оформляются хозяйствственные операции, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документ электронный — документ, в котором информация представлена в электронно-цифровой форме.

Допущение — предположение.

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

Допущение имущественной обособленности — предположение при формировании учетной политики, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

Допущение непрерывности деятельности — предположение при формировании учетной политики, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

Допущение последовательности применения учетной политики — предположение, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

Достоверность бухгалтерской отчетности — степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

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

Доходы чрезвычайные — поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.); страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов — номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п.

Единица бухгалтерского учета нематериальных активов — инвентарный объект.

Единица бухгалтерского учета основных средств — инвентарный объект.

Единица бухгалтерского учета расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам — инвентарный объект.

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений — серия, партия и иная однородная совокупность финансовых вложений в зависимости от их характера, порядка приобретения и использования.

Естественная убыль товарно-материальных ценностей — потеря (уменьшение массы товара при сохранении его качества в пределах требований (норм), устанавливаемых нормативными правовыми актами), являющаяся следствием естественного изменения биологических и (или) физико-химических свойств товаров.

Заем — отношения, при которых одна сторона (заемодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заемодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Залог — способ обеспечения исполнения обязательств, в силу которого кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя).

Затраты (издержки) на производство продукции и ее продажу, выполнение работ, оказание услуг представляют собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (выполнения работ и оказания услуг) сырья, материалов, топлива, энергии, природных ресурсов, основных средств и другого имущества, трудовых ресурсов, а также других затрат на изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг), на управление непосредственно производством и организацией в целом, продажу продукции.

Износ основных средств — утрата основными средствами потребительских свойств и стоимости.

Инвентаризация имущества и обязательств — проверка и документальное подтверждение наличия, состояния и оценки имущества и обязательств в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Инвентарный номер — идентификатор, присваиваемый каждому инвентарному объекту основных средств для организации их бухгалтерского учета и обеспечения контроля за сохранностью.

Инвентарный объект основных средств — объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Инвентарный объект расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам — совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управлеченческих нужд организаций.

Инвестиции — денежные средства, ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, иные права, имеющие денежную оценку, вкладываемые в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности в целях получения прибыли и (или) достижения иного полезного эффекта.

Индоссамент — передаточная надпись, по которой передаются права по ордерной ценной бумаге; индоссамент может быть бланковым (без указания лица, которому должно быть произведено исполнение) или ордерным (с указанием лица, которому или приказу которого должно быть произведено исполнение).

Интегральная микросхема — это микроэлектронное изделие окончательной или промежуточной формы, предназначенное для выполнения функций электронной схемы, элементы и связи которого нераздельно сформированы в объеме и (или) на поверхности материала, на основе которого изготовлено изделие.

Инфляция — обесценение денежных знаков вследствие их обращения в размерах, превышающих реальные потребности.

Информационная система — организационно упорядоченная совокупность документов (массивов документов) и информационных технологий, в том числе с использованием средств вычислительной техники и связи, реализующих информационные процессы.

Информационные процессы — процессы сбора, обработки, накопления, хранения, поиска и распространения информации.

Информация — сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах независимо от формы их представления.

Ипотека — залог недвижимости земельных участков, предприятий, зданий, сооружений, квартир и другого недвижимого имущества.

Исковая давность — срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено.

Калькулирование — формирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Калькуляция — свод затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

Касса — изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег.

Контрольно-кассовая техника — контрольно-кассовые машины, оснащенные фискальной памятью, электронно-вычислительные машины, в том числе персональные, программно-технические комплексы, используемые при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт.

Корректура — способ исправления ошибок в учетных записях.

Корректурный способ исправления ошибок в учетных записях — исправление путем зачеркивания ошибочной записи и внесения правильной.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета (контировка, проводка) — взаимосвязь между счетами бухгалтерского учета в соответствии с методом двойной записи.

«Красное сторно» (отрицательная запись) — способ исправления ошибочной суммы и корреспонденции счетов бухгалтерского учета.

Кредит — часть счета (правая) бухгалтерского учета, которая показывает для пассивных счетов их увеличение, а для активных — уменьшение.

Кредит — ссуда в денежной или товарной форме на условиях возвратности и обычно с уплатой процента.

Кредит коммерческий — предоставление аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг.

Кредит товарный — кредит в форме вещей, определенных родовыми признаками.

Кредиторская задолженность — задолженность предприятия другим организациям или физическим лицам.

Купоны — ценные бумаги, приносящие владельцу доход в виде дивидендов, процентов.

Курсовая разница — разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату исполнения обязательств по оплате или дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, стоимость которых выражена в иностранной валюте, и рублевой оценкой этих актива и обязательства, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату принятия их к бухгалтерскому учету или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий период.

Курс акций — продажная цена акций.

Лизинг (финансовая аренда) — совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга; по договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и пользование для предпринимательских целей.

Материально-производственные запасы — активы, используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); предназначенные для продажи; используемые для управленческих нужд организации.

Международные стандарты бухгалтерского учета — свод правил, методов и процедур бухгалтерского учета, разработанных профессиональными международными организациями.

Методы учета затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции — простой, попередельный, позаказный.

Наименование места происхождения товара — обозначение, представляющее собой либо содержащее современное или историческое наименование страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта или производное от такого наименования и ставшее известным в результате его использования в отношении товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями и (или) людскими факторами.

Налог на прибыль отложенный — сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налог на прибыль текущий (текущий налоговый убыток) — налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Налоговая санкция — мера ответственности за совершение налогового правонарушения, применяемая в виде денежных взысканий.

Налоговый учет — система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль (и иным налогам). Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов в бюджет.

Недоимка — не внесенная в установленный срок сумма налога и (или) сбора.

Нейтральность информации бухгалтерской отчетности — исключение одностороннего удовлетворения интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Неустойка — штраф за невыполнение одной из сторон договорных обязательств.

Новация — замена первоначального обязательства другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения.

Номинал — нарицательная стоимость, указанная на ценных бумагах, банкнотах, монетах.

Обесценение денег — падение покупательной стоимости бумажных денег по отношению к товару, золоту.

Обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места; рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Обращение ценных бумаг — заключение гражданско-правовых сделок, влекущих переход прав собственности на ценные бумаги.

Обычай делового оборота — сложившееся и широко применяемое в какой-либо области предпринимательской деятельности правило поведения, не предусмотренное законодательством, независимо от того, зафиксировано ли оно в каком-либо документе.

Объекты бухгалтерского учета — имущество организаций, их обязательства и хозяйствственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Объекты промышленной собственности — изобретения, полезные модели и промышленные образцы. Объектами **изобретения** могут являться: устройство, способ, вещество, штамм микроорганизма, культуры клеток растений и животных, а также применение известного ранее устройства, способа, вещества, штамма по новому назначению. К **полезным моделям** относится конструктивное выполнение средств производства и предметов потребления, их составных частей, а к **промышленным образцам** — художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид.

Обязательства долговые — кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета, финансовые вложения, кредиторская задолженность или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Обязательство денежное — обязанность должника уплатить кредитору определенную денежную сумму по гражданско-правовому договору и по иным основаниям, предусмотренным Гражданским кодексом.

Обязательство отложенное налоговое — та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Обязательство условное — такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации.

Организация — юридическое лицо, образованное в соответствии с законодательством РФ.

Отвлеченные средства — часть средств, изъятая в организации и не участвующая в хозяйственном обороте или направленная на специальные нужды.

Отступное — прекращение обязательства по соглашению сторон уплатой денег, передачей имущества и т. п. взамен его исполнения.

Отчетная дата — дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Отчетный период — период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Открытие счетов бухгалтерского учета — процедура присвоения наименования счету бухгалтерского учета и указания его начального сальдо.

Оценка имущества и обязательств — способ отражения имущества и (или) обязательств в денежном измерителе.

Пени — установленная денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

План счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Пользователь — юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Принципы бухгалтерского учета — базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет вытекающие из него утверждения.

Программа для ЭВМ — совокупность данных и команд, предназначенных для функционирования электронных вычислительных машин и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата.

Расходы организации — уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расчетный счет — счет организации в банке, предназначенный для хранения свободных денежных средств и ведения текущих расчетов в наличной и безналичной форме.

Реализация товаров, работ, услуг организацией или индивидуальным предпринимателем — передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Реальная заработная плата — количество материальных благ и услуг, которое можно приобрести на сумму номинальной заработной платы.

Регистры бухгалтерского учета — документ, предназначенный для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности; регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, а также на машинных носителях.

Реквизиты — сведения, содержащиеся в документе.

Ссуда банковская — сумма денежных средств, предоставляемая банком организации в порядке кредитования.

Сальдо — остаток по счету бухгалтерского учета.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и продажу.

Событие после отчетной даты — факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Событие после отчетной даты существенное — событие, без знания о котором пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового состояния, движения денежных средств или результатов деятельности организации.

Способы ведения бухгалтерского учета — способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта внеоборотных активов приносит экономические выгоды (доход) организации.

Стагфляция — состояние экономики при застое с одновременным развитием инфляционных процессов.

Субсидия — пособие в денежной или натуральной форме, предоставляемое государством за счет государственного или местных бюджетов.

Таксировка документов — определение денежной оценки операций, зафиксированных в документах в натуральных величинах.

Текущая рыночная стоимость актива — сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи актива на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Товарный знак и знак обслуживания — это обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических или физических лиц. **Коллективным знаком** является товарный знак союза, хозяйственной ассоциации или иного добровольного объединения предприятий, предназначенный для обозначения выпускаемых и (или) реализуемых ими товаров, обладающих едиными качественными или иными общими характеристиками.

Топология интегральной микросхемы — это зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Трансферт — перевод денег и ценностей из одной страны в другую, а также передача права собственности на именные ценные бумаги.

Тратта — переводной вексель.

Требование — правило, условие, обязательное для выполнения.

Условный факт хозяйственной деятельности — имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность.

Услуга — деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Учетная политика организации — принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная ставка — проценты, под которые центральный банк страны предоставляет кредиты коммерческим банкам.

Форма бухгалтерского учета — совокупность учетных регистров и установленного порядка и способов записи информации в них.

Цена текущая — цена, обычно взимавшаяся при сравнимых обстоятельствах за аналогичный товар в месте, где должна была быть осуществлена передача товара. Если в этом месте не существует текущей цены, может быть использована текущая цена, применявшаяся в другом месте, которое может служить разумной заменой, с учетом разницы в расходах по транспортировке товара.

Ценная бумага — документ (акция, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент и др.), удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении.

Ценная бумага в бездокументарной форме — ценная бумага в форме, при которой владелец устанавливается на основании записи в системе ведения реестра владельцев ценных бумаг или, в случае депонирования ценных бумаг, на основании записи по счету депо.

Ценная бумага в документарной форме — ценная бумага в форме, при которой владелец устанавливается на основании предъявления оформленного надлежащим образом сертификата ценной бумаги или, в случае депонирования такового, на основании записи по счету депо.

Ценная бумага эмиссионная — любая ценная бумага, в том числе бездокументарная, которая характеризуется одновременно следующими признаками:

- закрепляет совокупность имущественных и неимущественных прав, подлежащих удостоверению, уступке и безусловному осуществлению с соблюдением установленных законодательством формы и порядка;
- размещается выпусками;
- имеет равные объем и сроки осуществления прав внутри одного выпуска вне зависимости от времени приобретения ценной бумаги.

Чек — ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю.

Штраф — денежное взыскание с лиц, виновных в нарушении обязательств по договору.

Электронная цифровая подпись — реквизит электронного документа, предназначенный для защиты электронного документа от подделки, полученный в результате криптографического преобразования информации с использованием закрытого ключа электронной цифровой подписи и позволяющий идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации в электронном документе.

Эмбарго — запрет государства на вывоз и ввоз товаров и валют.

Эмиссия ценных бумаг — установленная законодательством последовательность действий эмитента по размещению эмиссионных ценных бумаг.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ И РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Кодексы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ; часть третья от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ; часть четвертая от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
3. Таможенный кодекс Таможенного Союза от 27 ноября 2009 г. № 17.
4. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ.

Законы

5. Конвенция о единообразном законе о переводном и простом векселе: Женевская конвенция от 7 июня 1930 г. № 358.
6. Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности».
7. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
8. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».
9. Постановление ЦИК и СНК СССР от 7 августа 1937 г. № 104/1341 «О введении в действие Положения о переводном и простом векселе».
10. Указ Президента РФ от 18 июня 1996 г. № 1209 «О государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок».
11. Федеральный закон от 26 марта 1998 г. № 41-ФЗ «О драгоценных металлах и драгоценных камнях».

12. Федеральный закон от 14 апреля 1998 г. № 63-ФЗ «О мерах по защите экономических интересов РФ при осуществлении внешней торговли товарами».
13. Федеральный закон от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе».
14. Федеральный закон от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».
15. Федеральный закон от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».
16. Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (утратил силу с 01.01.2017).
17. Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
18. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
19. Федеральный закон от 26 июня 1991 г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР».
20. Федеральный закон от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в РФ, осуществляющей в форме капитальных вложений».
21. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и защите информации».
22. Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
23. Федеральный закон от 24 июня 1998 г. № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления».
24. Федеральный закон от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи».

Положения

25. ПБУ 1/2008. Учетная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.
26. ПБУ 2/2008. Учет договоров строительного подряда. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 24 октября 2008 г. № 116.

27. ПБУ 3/2006. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н.
28. ПБУ 4/99. Бухгалтерская отчетность организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.
29. ПБУ 5/01. Учет материально-производственных запасов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н.
30. ПБУ 6/01. Учет основных средств. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.
31. ПБУ 7/98. События после отчетной даты. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н.
32. ПБУ 8/2010. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы. 13 декабря 2010 г. № 167н.
33. ПБУ 9/99. Доходы организаций. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.
34. ПБУ 10/99. Расходы организаций. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.
35. ПБУ 11/2008. Информация о связанных сторонах. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 29 апреля 2008 г. № 48н.
36. ПБУ 12/2010. Информация по сегментам. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н.
37. ПБУ 13/2000. Учет государственной помощи. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н.
38. ПБУ 14/2007. Учет нематериальных активов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н.
39. ПБУ 15/2008. Учет расходов по займам и кредитам. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н.
40. ПБУ 16/02. Информация по прекращаемой деятельности. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н.
41. ПБУ 17/02. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н.

42. ПБУ 18/02. Учет расчетов по налогу на прибыль. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.
43. ПБУ 19/02. Учет финансовых вложений. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 125н.
44. ПБУ 20/03. Информация об участии в совместной деятельности. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н (в ред. от 18 сентября 2006 г.).
45. ПБУ 21/2008. Изменения оценочных значений. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.
46. ПБУ 22/2010. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. приказом Минфина России от 28 июня 2010 г. № 63н.
47. ПБУ 23/2011. Отчет о движении денежных средств. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. Приказом МФ РФ от 2 февраля 2011 г. № 11н.
48. ПБУ 24/2011. Учет затрат на освоение природных ресурсов. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. Приказом МФ РФ от 6 октября 2011 г. № 125н.
49. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств. Центральный банк РФ от 19 июня 2012 г. № 383-П.
50. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н.

План счетов бухгалтерского учета , унифицированные формы первичной учетной документации

51. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению. Утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.
52. Постановление ГК РФ по статистике от 18 августа 1998 г. № 88 «Унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».
53. Постановление Госкомитета России по статистике от 21 января 2003 г. № 7 «Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств».
54. Постановление ГК РФ по статистике от 9 августа 1999 г. № 66 «Унифицированные формы первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения».

55. Постановление ГК РФ по статистике от 11 ноября 1999 г. № 100 «Унифицированные формы первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ».
56. Постановление ГК РФ по статистике от 30 октября 1997 г. № 71а «Унифицированные формы первичной учетной документации по учету нематериальных активов, материалов, работ в капитальном строительстве».
57. Постановление ГК РФ по статистике от 5 января 2004 г. № 1 «Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».
58. Постановление ГК РФ по статистике от 25 декабря 1998 г. № 132 «Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций».

Методические рекомендации, инструкции, указания

59. Методические рекомендации по разработке норм естественной убыли. Приказ Министерства экономического развития и торговли от 31 марта 2003 г. № 95.
60. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утв. приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н.
61. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности. Утв. приказом Минфина России от 30 декабря 1996 г. № 112.
62. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н.
63. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утв. приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.
64. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утв. приказом Минфина России от 26 декабря 2002 г. № 135н.
65. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.
66. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций. Приказ Минфина России от 20 мая 2003 г. № 44н.
67. Инструкция МФ СССР от 14 января 1967 г. № 17 «О порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности».

68. Инструкция о порядке проведения в организациях ревизий и проверок учета, использования и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней. Утв. приказом Минфина России от 15 октября 1999 г. № 68н «О порядке проведения в организациях ревизий и проверок учета, использования и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней».
69. Указание ЦБ РФ от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов».
70. Указание ЦБ РФ от 29 марта 2006 г. № 1676-У «О внесении изменений в Инструкцию Банка России от 30 марта 2004 года № 111-и “Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации”».

Письма

71. Письмо Минфина России от 5 мая 2003 г. № 16-00-14/150 «О бухгалтерском учете операций лизингополучателя».
72. Письмо Минфина России от 15 мая 2003 г. № 16-00-14/162 «Определение текущей рыночной стоимости финансовыхложений».
73. Письмо ЦБ РФ ст. 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

Учебники и учебные пособия

74. Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
75. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит: пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1995.
76. Аудит: учебник для вузов / В. И. Подольский, А. А. Савин и др. / под ред. проф. В. И. Подольского. М.: Волтерс Клувер, 2010.
77. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов. М.: ТК Велби, Проспект, 2018.
78. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Бухгалтерский финансовый учет. Практикум. 2-е изд. М.: Вузовский учебник, 2009.
79. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. М.: Проспект, 2009.
80. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Бухгалтерский учет и контроль в общественном питании: учебник. М.: Омега-Л, 2008.
81. Бетге Йорг. Балансоведение / пер. с нем.; науч. ред. В. Д. Новодворский. М.: Бухгалтерский учет, 2000.
82. Большой экономический словарь/ под ред. А. Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 2008.

83. Бухгалтерский учет: учебник /А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский и др. / под ред. П. С. Безруких. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Бухгалтерский учет, 2004.
84. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов / под ред. проф. Ю. А. Бабаева. 6-е изд. перераб. и доп. М.: Вузовский учебник, 2011.
85. Гуккаев В. Б. Бартерные операции. М.: Бератор-Пресс, 2001.
86. Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А. Аудит: учеб. пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
87. Дефлиз Д. Ф., Дженик Г. Р., Рейли В. М. Аудит Монтгомери / пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997.
88. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. М.: Магистр, 2008.
89. Ивашкевич В. Б., Семенова И. М. Учет и анализ дебиторской и кредиторской задолженности. М.: Бухгалтерский учет, 2003.
90. Кармайкл Д. Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита / пер. с англ. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995.
91. Кондрakov Н. П. Бухгалтерский учет. М.: ИНФРА-М, 2008.
92. Масленченков Ю. С., Тавасиев А. М., Эриашвили Н. Д. Расчетные и кассовые услуги банка. М.: ЮНИТИ-ДАНА; Элит-2000, 2001.
93. Митин Б. М. Векселя и взаимозачеты: налоги, учет, арбитражная практика. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Современная экономика и право, 2001.
94. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1999.
95. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1996.
96. Орлова Е. В. Учет бартерных и товарообменных операций. М.: Налоговый вестник, 2000.
97. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2003.
98. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.
99. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
100. Соколов Я. В., Патров В. В., Карзаева Н. Н. Новый план счетов и основы ведения бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003.
101. Справочник бухгалтера и аудитора / под ред. Е. А. Мизиковского, Л. Г. Макаровой. М.: Юрист, 2001.
102. Финансовый учет: учебник / под ред. проф. В. Г. Гетьмана. 2-е изд., доп. М.: ИНФРА-М, 2017.
103. Шнейдман Л. З. Как пользоваться МСФО. М.: Бухгалтерский учет, 2003.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Глава 1	
История, сущность, цели, содержание и нормативное регулирование бухгалтерского учета.....	5
1.1. Исторические этапы формирования бухгалтерского учета.....	5
1.2. Понятия и виды хозяйственного учета	11
1.3. Основные требования к ведению бухгалтерского учета, его задачи.....	15
1.4. Принципы бухгалтерского учета	16
1.5. Бухгалтерская профессия и профессиональная этика	18
1.6. План счетов	21
1.7. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета.....	28
Контрольные вопросы.....	30
Тесты	31
Ответы на тесты.....	35
Глава 2	
Предмет и метод бухгалтерского учета. Бухгалтерский баланс, система счетов и двойная запись.....	36
2.1. Общая характеристика предмета и метода бухгалтерского учета	36
2.2. Бухгалтерский баланс	44
2.3. Система счетов и двойная запись.....	51
2.4. Классификация счетов по экономическому содержанию и по назначению и структуре (общая характеристика)	64
Контрольные вопросы.....	80
Тесты	81
Ответы на тесты.....	85
Глава 3	
Международные и российские стандарты учета и отчетности.....	86
3.1. Международные стандарты финансовой (бухгалтерской) отчетности... 86	86
3.2. Российские стандарты бухгалтерского учета и отчетности.....	93
3.3. Учетная политика организации, изменения оценочных значений и ошибки (ПБУ 1/2008, 21/2008, 22/2010).....	95
Контрольные вопросы.....	101
Тесты	101
Ответы на тесты.....	102

Глава 4	
Учет денежных средств	103
4.1. Учет денежных средств и денежных документов в кассе	103
4.2. Автоматизированный учет кассовых операций	112
4.3. Учет операций по расчетным счетам.....	114
4.4. Учет операций по специальным счетам	118
4.5. Учет переводов в пути	120
Контрольные вопросы.....	120
Тесты	121
Ответы на тесты.....	122
Глава 5	
Учет расчетов	123
5.1. Понятие и формы расчетов с дебиторами и кредиторами	123
5.2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	129
5.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	136
5.4. Учет расчетов с учредителями.....	138
5.5. Учет внутрихозяйственных расчетов.....	140
Контрольные вопросы.....	142
Тесты	143
Ответы на тесты.....	149
Глава 6	
Учет расчетов по налогам, сборам и иным обязательным платежам	150
6.1. Принципы построения налоговой системы Российской Федерации ...	150
6.2. Налог на добавленную стоимость.....	151
6.3. Налог на прибыль организаций.....	160
6.4. Транспортный налог.....	184
6.5. Налог на доходы физических лиц.....	189
6.6. Налог на имущество организаций	195
6.7. Налог, уплачиваемый в связи с применением УСН.....	198
6.8. Единый налог на вмененный доход.....	202
6.9. Страховые взносы в Российской Федерации.....	209
6.10. Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.....	215
Контрольные вопросы.....	217
Тесты	218
Ответы на тесты.....	220
Глава 7	
Учет расходов по займам и кредитам.....	221
7.1. Понятие и виды займов и кредитов	221
7.2. Система счетов и порядок учета займов и кредитов	224
7.3. Учет расчетов по внутреннему заимствованию.....	227
Контрольные вопросы.....	232
Тесты	233
Ответы на тесты.....	234

Глава 8	
Учет долгосрочных инвестиций и финансовых вложений.....	235
8.1. Долгосрочные инвестиции, их состав и характеристика.....	235
8.2. Принципы учета капитальных вложений. Учет затрат на строительные и монтажные работы.....	236
8.3. Финансовые инвестиции как обособленный вид экономической деятельности организации. Цели финансовых инвестиций.....	239
8.4. Учет финансовых инвестиций в акции и уставные капиталы других организаций	243
8.5. Выбытие финансовых вложений.....	244
Контрольные вопросы.....	245
Тесты	246
Ответы на тесты.....	250
Глава 9	
Учет основных средств.....	251
9.1. Понятие, классификация, цели и первичная документация учета основных средств	251
9.2. Оценка, переоценка и изменение стоимости основных средств	258
9.3. Синтетический и аналитический учет поступления основных средств	262
9.4. Способы начисления и учет амортизации основных средств	266
9.5. Учет расходов на содержание и восстановление основных средств.....	272
9.6. Учет выбытия основных средств.....	276
Контрольные вопросы.....	280
Тесты	281
Ответы на тесты.....	285
Глава 10	
Учет нематериальных активов.....	286
10.1. Понятие, состав и характеристика нематериальных активов	286
10.2. Оценка нематериальных активов	289
10.3. Учет наличия и движения нематериальных активов.....	292
10.4. Учет амортизации нематериальных активов.....	300
Контрольные вопросы.....	305
Тесты	306
Ответы на тесты.....	309
Глава 11	
Учет материалов.....	310
11.1. Понятие, классификация и первичные документы учета материалов	310
11.2. Оценка и учет материалов при их заготовлении и приобретении	312
11.3. Оценка и учет материалов при их выбытии	317
11.4. Особенности учета материалов с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»	321

11.5. Аналитический учет материалов на складах и в бухгалтерии	324
11.6. Учет материалов на забалансовых счетах.....	325
11.7. Инвентаризация материалов и учет ее результатов.....	326
<i>Контрольные вопросы.....</i>	327
<i>Тесты</i>	328
<i>Ответы на тесты.....</i>	331
Глава 12	
Учет затрат на производство.....	332
12.1. Расходы организации: состав и порядок учета.....	332
12.2. Учет затрат по основному производству.....	336
12.3. Учет косвенных расходов	341
12.4. Учет затрат на вспомогательное производство.....	345
12.5. Разграничение затрат по временным периодам (расходы будущих периодов).....	346
12.6. Учет незавершенного производства	347
12.7. Общая схема учета затрат на производство	348
<i>Контрольные вопросы.....</i>	348
<i>Тесты</i>	349
<i>Ответы на тесты.....</i>	351
Глава 13	
Учет готовой продукции и ее продажи.....	352
13.1. Готовая продукция и ее оценка.....	352
13.2. Учет выпуска готовой продукции	354
13.3. Учет отгрузки (отпуска) продукции покупателям	359
13.4. Учет расходов на продажу.....	362
13.5. Учет продажи продукции	363
<i>Контрольные вопросы.....</i>	368
<i>Тесты</i>	368
<i>Ответы на тесты.....</i>	370
Глава 14	
Учет труда и его оплаты	371
14.1. Формы и системы оплаты труда. Состав фонда зарплатной платы и выплат социального характера. Порядок расчета зарплатной платы.....	371
14.2. Доплаты, надбавки, гарантии. Оплата отпусков и компенсаций	373
14.3. Аналитический и синтетический учет расчетов по оплате труда.....	377
<i>Контрольные вопросы.....</i>	382
<i>Тесты</i>	384
<i>Ответы на тесты.....</i>	385
Глава 15	
Учет финансовых результатов от основной деятельности, прочих доходов и расходов	386
15.1. Понятие и состав финансовых результатов	386
15.2. Обобщение информации о прочих доходах и расходах отчетного периода	388

15.3. Учет расчетов по налогу на прибыль.....	392
Контрольные вопросы.....	397
Тесты	398
Ответы на тесты.....	401
Глава 16	
Учет операций в иностранной валюте	402
16.1. Основы и принципы валютного регулирования и валютного контроля в Российской Федерации.....	402
16.2. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.....	409
16.3. Порядок формирования учетной и отчетной информации об операциях в иностранной валюте	414
16.4. Учет операций на банковских счетах	416
16.5. Учет кассовых операций в иностранной валюте.....	423
Контрольные вопросы.....	427
Тесты	427
Ответы на тесты.....	428
Глава 17	
Учет капитала и резервов.....	429
17.1. Понятие капитала	429
17.2. Учет уставного капитала	430
17.3. Формирование и учет резервного капитала.....	435
17.4. Формирование и учет целевого финансирования	436
17.5. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	438
17.6. Формирование и учет резервов и оценочных объектов	439
Контрольные вопросы.....	445
Тесты	446
Ответы на тесты.....	451
Глава 18	
Бухгалтерская отчетность организаций	452
18.1. Понятие, состав, порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности.....	452
18.2. Отчет о финансовых результатах	456
18.3. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках	460
Контрольные вопросы.....	465
Тесты	467
Ответы на тесты.....	471
Основные термины	472
Список использованной и рекомендуемой литературы.....	484

