

Министерство образования и науки Российской Федерации

ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ (ТУСУР)

С. В. Черемисина

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Томск
«Эль Контент»
2014

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Ч-464

Рецензенты:

Комаревцева Л. В., канд. эконом. наук, доцент, преподаватель кафедры финансов и учета Национального исследовательского Томского государственного университета;

Лычагина Л. Л., канд. эконом. наук, доцент, преподаватель кафедры экономики и управления городским хозяйством Томского государственного архитектурно-строительного университета.

Черемисина С. В.

Ч-464 Бухгалтерский учет : учебное пособие / С. В. Черемисина. — Томск : Эль Контент, 2014. — 226 с.

ISBN 978-5-4332-0145-3

Раскрывается сущность и содержание бухгалтерского (финансового) учета. Рассматривается налоговый учет как система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Финансовый и налоговый учет содержит характеристику всех объектов учета и представлен в виде сравнительного анализа норм финансового и налогового законодательства.

Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования третьего поколения.

Для студентов бакалавриата, магистрантов, слушателей системы послевузовского образования, экономистов, бухгалтеров, аудиторов.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

ISBN 978-5-4332-0145-3

© Черемисина С. В., 2014

© Оформление.

ООО «Эль Контент», 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	8
1 Учет основных средств	10
1.1 Понятие и классификация основных средств (ОС)	11
1.1.1 Понятия «основные средства» и «срок полезного использования»	11
1.1.2 Сравнительные характеристики элементов учета основных средств в бухгалтерском и налоговом учете	12
1.1.3 Классификация основных средств	13
1.2 Виды оценки основных средств	13
1.3 Учет поступления объектов основных средств	16
1.3.1 Особенности учета НДС при поступлении и выбытии ОС	16
1.3.2 Учет поступления ОС по договору купли-продажи	19
1.3.3 Учет поступления ОС по договору мены	20
1.3.4 Приобретение основных средств за счет целевого источника	20
1.3.5 Безвозмездное получение основных средств	21
1.3.6 Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал	22
1.3.7 Особенности учета строительно-монтажных работ (СМР) при хозяйственном способе строительства	23
1.3.8 Учет затрат на восстановление основных средств	23
1.4 Учет амортизации основных средств	24
1.4.1 Начисление амортизации	24
1.4.2 Способы начисления амортизации и их использование для целей бухгалтерского и налогового учета	27
1.4.3 Учет амортизационных отчислений по объектам основных средств	28
1.5 Учет выбытия основных средств	29
1.5.1 Основные положения по учету выбытия основных средств	29
1.5.2 Продажа основных средств	29
1.5.3 Передача основных средств по договорам мены	30
1.5.4 Безвозмездная передача	31
1.5.5 Вклад в уставный капитал других предприятий	31
1.5.6 Списание основных средств (ликвидация)	32
1.6 Порядок и отражение в учете изменения первоначальной стоимости (переоценки) основных средств	33

2	Учет нематериальных активов	36
2.1	Понятие нематериальных активов (НМА)	36
2.2	Срок полезного использования	37
2.3	Классификация нематериальных активов	39
2.4	Определение первоначальной стоимости нематериальных активов .	40
2.5	Последующая оценка нематериальных активов	42
2.6	Учет приобретения нематериальных активов	43
2.7	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР) .	44
2.8	Учет амортизации нематериальных активов	45
2.9	Учет выбытия нематериальных активов	48
2.10	Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов	48
3	Учет материально-производственных запасов	50
3.1	Классификация и оценка материально-производственных запасов . .	50
3.2	Оценка поступивших МПЗ в бухгалтерском и налоговом учете . . .	51
3.3	Оценка МПЗ в зависимости от способа поступления	52
3.4	Изменение стоимости МПЗ — резервы под снижение стоимости материальных ценностей	55
3.5	Транспортно-заготовительные расходы	56
3.6	Отражение в учете транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) . .	56
3.7	Особенности учета и оценки МПЗ, поступающих по договору мены	59
3.8	Учет специальной одежды, специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования	60
3.9	Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов . . .	63
3.10	Учет неотфактурованных поставок	65
3.11	Учет отпуска материалов в производство и их оценка	66
3.12	Учет продажи и прочего выбытия материалов	68
4	Учет труда и заработной платы	70
4.1	Виды, формы и системы оплаты труда	71
4.2	Фонд заработной платы работников и выплаты социального характера	73
4.3	Расходы на оплату труда в налоговом учете	75
4.4	Порядок расчета средней зарплаты для оплаты отпусков и компенсаций за неиспользованный отпуск	76
4.4.1	Основные положения	76
4.4.2	Расчет средней заработной платы	77
4.4.3	Порядок расчета среднего заработка	78
4.4.4	Особенности начисления среднего заработка в отдельных случаях	79
4.4.5	Учитываемые и неучитываемые виды выплат для расчета среднего заработка	79
4.4.6	Корректировка средней заработной платы	80
4.5	Порядок расчета пособий на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	81

4.5.1	Виды страхового обеспечения	81
4.5.2	Условия выдачи пособия по временной нетрудоспособности	81
4.5.3	Обеспечение пособием по беременности и родам	84
4.5.4	Обеспечение ежемесячным пособием по уходу за ребенком	85
4.6	Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	86
4.7	Учет затрат на оплату труда	88
4.8	Страховые взносы во внебюджетные фонды	89
5	Учет расходов организации и выпуска готовой продукции	91
5.1	Понятия «затраты», «активы», «расходы отчетного и будущих периодов»	91
5.2	Расходы в бухгалтерском и налоговом учете	94
5.2.1	Расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете	94
5.2.2	Расходы, связанные с производством и реализацией в налоговом учете	94
5.3	Прочие расходы в бухгалтерском и налоговом учете	96
5.4	Признание расходов в бухгалтерском и налоговом учете	98
5.4.1	Признание расходов в бухгалтерском учете	98
5.4.2	Принятие расходов в бухгалтерском учете	99
5.4.3	Признание расходов в налоговом учете	100
5.5	Система счетов бухгалтерского учета расходов по обычным видам деятельности	101
5.6	Учет расходов на продажу	105
5.6.1	Учет расходов на продажу в производственных организациях	105
5.6.2	Учет расходов на продажу в торговых организациях	107
5.7	Учет выпуска продукции	109
5.7.1	Учет выпуска продукции по фактической себестоимости	109
5.7.2	Учет выпуска продукции по нормативной (плановой) себестоимости	112
6	Учет денежных средств и операций в иностранной валюте	114
6.1	Порядок учета кассовых операций	115
6.1.1	Общие положения по учету кассовых операций	115
6.1.2	Организация работы по ведению кассовых операций	117
6.2	Безналичная форма расчетов	119
6.3	Учет операций по кассе и расчетному счету	120
6.4	Учет операций по валютному счету	122
6.4.1	Валютный счет	122
6.4.2	Курсовые разницы	123
6.4.3	Учет курсовой разницы	125
7	Учет финансовых вложений	128
7.1	Понятие и классификация финансовых вложений	128
7.2	Первоначальная оценка финансовых вложений	130
7.3	Приобретение финансовых вложений за плату	131
7.4	Последующая оценка финансовых вложений	132

7.5	Обесценение финансовых вложений	134
7.6	Оценка долговых ценных бумаг	135
7.7	Оценка финансовых вложений при выбытии	136
7.8	Учет вложений в уставные капиталы (акции) других организаций	138
7.9	Учет предоставленных другим организациям займов	139
7.10	Учет дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования	140
7.11	Вклады по договору простого товарищества (совместная деятельность)	141
8	Учет расчетов	145
8.1	Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, в том числе по авансам выданным (счет 60)	145
8.2	Учет расчетов с покупателями и заказчиками, в том числе по авансам полученным (счет 62)	149
8.3	Формирование и учет резервов по сомнительным долгам (счет 63)	151
8.4	Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам (счет 68)	152
8.5	Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению (счет 69)	156
8.6	Учет расчетов с учредителями и акционерами	157
8.7	Учет расчетов с подотчетными лицами и персоналом (счета 71, 73)	159
8.8	Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами (счет 76)	163
8.9	Учет внутривозвратных расчетов	165
9	Учет капитала	173
9.1	Уставный капитал (счет 80)	173
9.2	Порядок оценки стоимости чистых активов	175
9.3	Учет собственных акций (долей), выкупленных обществом (счет 81)	177
9.4	Добавочный капитал (счет 83)	179
9.5	Резервный капитал (счет 82)	180
9.6	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток счет 84)	181
10	Учет кредитов и займов	183
10.1	Понятие кредита и займа	183
10.2	Учет кредитов и займов	185
10.3	Порядок признания расходов по займам в бухгалтерском учете	187
10.4	Расчет доли процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива	189
10.5	Особенности отражения процентов по причитающимся к оплате вексям и облигациям	191
11	Учет продаж продукции (работ, услуг), связанных с обычными видами деятельности	193
11.1	Назначение счета «Продажи» и его структура	193
11.2	Особенности учета на субсчетах «Выручка», «Себестоимость продаж», «НДС», «Акцизы», «Прибыль, убыток от продаж»	195
11.3	Порядок определения финансового результата от продаж	196

11.4	Учет продажи готовой продукции	197
11.5	Учет продажи товаров в торговле	197
11.6	Особенности учета продажи товаров по договору комиссии	200
12	Учет доходов организации	204
12.1	Понятие доходов и их классификация	204
12.2	Доходы от обычных видов деятельности	206
12.3	Прочие доходы (прочие поступления)	206
12.4	Принятие выручки и прочих доходов в бухгалтерском учете	209
12.4.1	Принятие выручки в бухгалтерском учете	209
12.4.2	Корректировка выручки	210
12.4.3	Принятие прочих доходов для целей бухгалтерского учета	210
12.4.4	Признание прочих доходов в бухгалтерском учете	211
12.4.5	Отражение прочих доходов в бухгалтерском учете	212
12.5	Учет финансовых результатов	213
12.6	Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета	213
	Заключение	216
	Литература	217
	Глоссарий	222

ВВЕДЕНИЕ

В странах с развитой рыночной экономикой максимально возможное приближение бухгалтерского учета к системам управления осуществлялось путем разделения системы бухгалтерского учета на две подсистемы: *финансовый учет* и *управленческий учет*. Одновременно с финансовым учетом существует *система налогового учета*.

Финансовый учет решает проблемы взаимоотношения предприятия с государством и другими внешними пользователями информации о деятельности предприятия. *Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011 г. устанавливает* единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правовой механизм регулирования бухгалтерского учета. Финансовый учет и особенно публичная финансовая отчетность регламентируются международными и национальными стандартами, обеспечивающими интересы внешних пользователей информации.

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 обеспечение информацией внешних и внутренних пользователей для контроля за правильностью уплаты в бюджет налога.

Учебное пособие содержит характеристику всех объектов финансового учета и написано в стиле сравнительного анализа финансового и налогового учета по всем объектам учета.

Изучение курса позволит:

- знать финансовый и налоговый учет;
- уметь отразить операции в бухгалтерском (финансовом) учете и провести корректировку показателей для налогового учета.

Соглашения, принятые в книге

Для улучшения восприятия материала в данной книге используются пиктограммы и специальное выделение важной информации.



.....
Этот блок означает определение или новое понятие.
.....



.....
Этот блок означает внимание. Здесь выделена важная информация, требующая акцента на ней. Автор здесь может поделиться с читателем опытом, чтобы помочь избежать некоторых ошибок.
.....



.....
Эта пиктограмма означает совет. В данном блоке можно указать более простые или иные способы выполнения определенной задачи. Совет может касаться практического применения только что изученного или содержать указания на то, как немного повысить эффективность и значительно упростить выполнение некоторых задач.
.....



..... **Пример**

Этот блок означает пример. В данном блоке автор может привести практический пример для пояснения и разбора основных моментов, отраженных в теоретическом материале.
.....



.....
Контрольные вопросы по главе
.....

Глава 1

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Таблица 1.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
Приказ МФ РФ	26н	30.03. 01	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Приказ МФ	15	17.02.97	«Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга» (в ред. Приказа Минфина РФ от 23.01.2001 №7н)
Постановление Правительства РФ	1	01.01.02	«О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»
Приказ МФ РФ	91н	13.10.03	«Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств»
Постановление Госкомстата РФ	7	21.01.03	«Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»
Федеральный закон	117	05.08.00	«Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2)»
Приказ МФ РФ	49	13.06.95	«Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых результатов»

1.1 Понятие и классификация основных средств (ОС)

1.1.1 Понятия «основные средства» и «срок полезного использования»



.....

Согласно Положению (ПБУ/6) **актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств**, если одновременно выполняются следующие условия [14]:

- 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.
-



.....

Единицей бухгалтерского учета основных средств является **инвентарный объект**. **Инвентарным объектом основных средств** признается 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. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

.....

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

1.1.2 Сравнительные характеристики элементов учета основных средств в бухгалтерском и налоговом учете

Рассмотрим сравнительные характеристики элемента учета ОС «Срок полезного использования» в бухгалтерском и налоговом учете в табл. 1.2 [3, 14].

Таблица 1.2 – Срок полезного использования ОС в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 6/01	Глава 25 НК РФ
ПБУ 6/01. п. 4, 20, 27	Ст. 258 НК РФ
Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации	Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика
<i>Определение срока полезного использования производится исходя из:</i> 1) ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью; 2) ожидаемого физического износа; 3) нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта	<i>Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.</i> Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей
В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств <i>в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования</i> по этому объекту	Налогоплательщик <i>вправе увеличить срок полезного использования</i> объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае: 1) если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования (в пределах амортизационной группы);
продолжение на следующей странице	

Таблица 1.2 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
	2) если же основное средство было полностью амортизировано и по нему был установлен максимальный срок полезного использования, то в налоговом учете его следует учитывать как вновь созданный объект и установить новый срок полезного использования

1.1.3 Классификация основных средств

Рассмотрим классификацию ОС в бухгалтерском и налоговом учете в таблице 1.3 [3, 14].

Таблица 1.3 – Классификация основных средств в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 6/01	Глава 25 НК РФ, ст. 258 НК РФ
1. Здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства и т. п. 2. Капитальные вложения на коренное улучшение земель 3. Капитальные вложения в арендованные объекты основных средств 4. Земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)	Амортизируемые основные средства объединяются в следующие амортизационные группы: I — от 1 до 2 лет; II — от 2 до 3 лет; III — от 3 до 5 лет; IV — от 5 до 7 лет; V — от 7 до 10 лет; VI — от 10 до 15 лет; VII — от 15 до 20 лет; VIII — от 20 до 25 лет; IX — от 25 до 30 лет; X — от 30 лет

1.2 Виды оценки основных средств

Рассмотрим виды оценки основных средств в бухгалтерском и налоговом учете в табл. 1.4 [3, 35].

Характеристика фактических затрат первоначальной стоимости приведена в табл. 1.5 [14].

Таблица 1.4 – Виды оценки ОС в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 6/01	Ст. 257 НК РФ
Первоначальная стоимость ОС — стоимость, слагающаяся из фактических затрат по их возведению или приобретению, включая расходы по их доставке и установке, а также иные расходы, необходимые для доведения данного объекта до состояния готовности к эксплуатации по назначению, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ)	Первоначальная стоимость ОС определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если ОС получено безвозмездно, — как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с п. 8 ст. 250 НК РФ), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии со ст. 170 НК РФ
Восстановительная стоимость ОС — стоимость, образованная в результате переоценки, которую коммерческая организация может проводить не чаще 1 раза в год. В последующем такие ОС переоцениваются регулярно	Восстановительная стоимость ОС, приобретенных (созданных) до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок на дату вступления в силу гл. 25 НК РФ
Остаточная стоимость ОС — разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной амортизации	Остаточная стоимость ОС, введенных в эксплуатацию до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как разница между восстановительной стоимостью таких ОС и суммой амортизации, определенных в порядке, установленном абзацем пять п. 1 ст. 257 НК РФ

Таблица 1.5 – Характеристика фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление основных средств

№ п/п	Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, включаемые в первоначальную стоимость (ПС)
1.	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), подрядчику, а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования
продолжение на следующей странице	

Таблица 1.5 – Продолжение

№ п/п	Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, включаемые в первоначальную стоимость (ПС)
2.	Информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств и нематериальных активов
3.	Таможенные пошлины и таможенные сборы
4.	Невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств
5.	Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств и нематериальных активов
6.	Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств
7.	<i>Не включаются</i> в фактические затраты на приобретение ОС общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением ОС

Примечание: в бухгалтерском учете проценты за кредит включаются в ПС; а в налоговом учете — не включаются в ПС, а относятся в состав внереализационных расходов.

Счета учета основных средств

Затраты по формированию первоначальной стоимости ОС собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В дальнейшем, при вводе объекта в эксплуатацию для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации затраты учитываются на счете 01 «Основные средства».

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Если приобретается оборудование, требующее монтажа, то оно учитывается на счете 07 «Оборудование к установке», а при сдаче в монтаж учитывается на счете 08 [8].

Характеристика первоначальной стоимости объектов ОС в зависимости от способа поступления в бухгалтерском учете приведена в табл. 1.6 [35, 36].

Таблица 1.6 – Характеристика первоначальной стоимости объектов основных средств

Способы поступления основных средств	Дебет	Кредит	Характеристика первоначальной стоимости
1. Приобретенные за плату	08-4 01	60 08-4	Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов
2. Внесенные в счет вклада в уставный капитал	08-4 01	75 08-4	Денежная оценка, согласованная учредителями
3. Полученные по договору дарения (безвозмездно)	08-4 01	98-2 08-4	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы
4. Приобретенные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами	08-4 01 60	60 08-4 62	Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах <i>обычно</i> организация определяет стоимость аналогичных ценностей, <i>или</i> исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты внеоборотных активов
5. Неучтенные объекты, обнаруженные при инвентаризации	01	91-1	Принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости
6. Приобретенные за счет средств целевого финансирования или целевых программ	08 86 01	86 98 08	Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов

1.3 Учет поступления объектов основных средств

1.3.1 Особенности учета НДС при поступлении и выбытии ОС

1. НДС входной при приобретении товарно-материальных ценностей.



.....

При поступлении ОС на счетах 08, 01, 03 отражается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Следовательно, сумму НДС, которая присутствует в стоимости приобретенных товарно-материальных ценностей, необходимо отражать на другом счете. Для этих целей предназначен счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», который именуют «входной НДС».

.....

НДС указывается в счет фактуре отдельной суммой, которая отражается проводкой:

<i>Дебет 19 Кредит 60</i>

Сумма НДС по основным средствам, принятым в качестве вноса в уставный (складочный) капитал, подлежащая налоговому вычету у принимающей организации в порядке, установленном НК РФ, подлежит отражению в бухгалтерском учете принимающей организации проводкой:

<i>Дебет 19 Кредит 83</i>

В последующем, входной НДС ставится в возмещение (к вычету) из бюджета при выполнении двух условий:

- 1) приобретенные товарно-материальные ценности приняты к учету;
- 2) приобретенные товарно-материальные ценности предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации.

При выполнении этих условий выполняется проводка:

<i>Дебет 68 Кредит 19</i>

Имеются случаи, когда НДС к вычету не принимается:

- при безвозмездном поступлении ОС НДС не выделяется на отдельный счет, а учитывается в первоначальной стоимости ОС;
- при приобретении ОС за счет целевого финансирования НДС покрывается за счет данного источника;
- при приобретении ОС, используемых в производстве продукции (работ, услуг), освобожденных от НДС, — НДС учитывается в первоначальной стоимости ОС.

2. НДС начисленный бюджету со стоимости продажи.



.....

При продаже основных средств НДС начисляется бюджету. Ставки НДС в 2013 г. составляют 18% (10% и 0%) от стоимости проданной продукции.

.....

НДС указывается отдельной суммой в счет-фактуре, которая отражается проводкой:

<i>Дебет 91 Кредит 68</i>

3. НДС восстановленный бюджету.



.....
 Если ОС начинает использоваться в целях, не связанных с производством продукции, с выполнением работ (оказанием услуг) или с управленческими нуждами организации, а также если ОС начинает использоваться в производстве продукции, при выполнении работ (оказании услуг), освобожденных от начисления НДС по законодательству РФ, то **НДС должен быть восстановлен бюджету**.

Согласно нормам главы 21 НК РФ суммы налога, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость указанного имущества, а учитываются в составе прочих расходов в соответствии со статьей 264 НК РФ. Выполняется проводка:

<i>Дебет 91 Кредит 68</i>

Восстановлению подлежат суммы налога в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

Восстановление сумм налога производится в том налоговом периоде, в котором имущество было передано или начинает использоваться налогоплательщиком для осуществления операций, необлагаемых НДС.

4. НДС при строительстве объектов.

При строительстве хозяйственным способом начисляется НДС бюджету проводкой:

<i>Дебет 19 Кредит 68</i>

Налоговой базой является выполненный объем строительно-монтажных работ (СМР) на последний день налогового периода.

Начисленный НДС необходимо в этом же отчетном периоде поставить в зачет бюджету, т. к. согласно нормам главы 21 НК «вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиками при выполнении СМР для собственного потребления, которые связаны с имуществом, используемым в операциях, облагаемых НДС». Выполняется обратная проводка:

<i>Дебет 68 Кредит 19</i>

Еще одним условием является то, что стоимость указанного имущества должна включаться в расходы (в т. ч. через амортизацию) при исчислении налога на прибыль.

При строительстве подрядным способом вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения СМР, при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства.

До ввода объектов в эксплуатацию выполняется проводка:

Дебет 68 Кредит 19

1.3.2 Учет поступления ОС по договору купли-продажи



Пример

Вариант 1. Предприятие А приобрело объект ОС, не требующий монтажа, по договору купли-продажи за 118 тыс. руб., в том числе НДС 18 тыс. руб.

Вариант 2. Предприятие А приобрело объект ОС, требующий монтажа, по договору купли-продажи за 118 тыс. руб., в том числе НДС 18 тыс. руб.

Рассмотрим в табл. 1.7 отражение в учете ОС [41].

Таблица 1.7 – Учет поступления ОС по договору купли-продажи

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
<i>Вариант 1</i>			
1. Расчеты с Поставщиком за основные средства	60	51	118
2. Поступление основных средств	08-4	60	100
3. НДС по поступившим основным средствам	19-1	60	18
4. Ввод в эксплуатацию основных средств	01	08-4	100
5. НДС к вычету (возмещению) из бюджета	68/НДС	19-1	18
<i>Вариант 2</i>			
1. Расчеты с Поставщиком за купленное оборудование	60	51	118
2. Поступление оборудования	07	60	100
3. НДС по поступившему оборудованию	19-1	60	18
4. Оборудование передано в монтаж	08-4	07	100
5. Оборудование смонтировано и сдано в эксплуатацию	01	08-4	100
6. Принимается к вычету НДС	68/НДС	19	18

1.3.3 Учет поступления ОС по договору мены



Пример

Завод строительных материалов на основании договора приобретает у ЗАО один автокран в обмен на 500 тыс. штук кирпича. Себестоимость кирпича 1 тыс. руб. за 1 тыс. шт. Цена сделки — 590 тыс. руб., в т. ч. НДС 90 тыс. руб.

Рассмотрим в табл. 1.8 отражение в учете ОС [41].

Таблица 1.8 – Учет поступления ОС по договору мены

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Поступление основных средств	08-4	60	500
2. НДС по поступившим основным средствам	19-1	60	90
3. Ввод в эксплуатацию основных средств	01	08-4	500
4. Отгружена продукция по договору мены	62	90-1	590
5. Списание продукции, отгруженной по договору мены	90-2	43	500
6. Начислен НДС бюджету за отгруженную продукцию	90-3	68/НДС	90
7. Взаимозачет обязательств	60	62	590
8. НДС в зачет бюджету по основным средствам	68/НДС	19-1	90

1.3.4 Приобретение основных средств за счет целевого источника



Пример

Строительная организация получила из бюджета целевые средства в сумме 118 тыс. руб. на приобретение основных средств. Полученные денежные средства перечислены поставщику основных средств, стоимость которых составляет 118 тыс. руб., включая НДС 18 тыс. руб. Полученные основные средства приняты к бухгалтерскому учету. Срок полезного использования 24 месяца.

Рассмотрим в табл. 1.9 отражение в учете ОС [41].

Таблица 1.9 – Приобретение основных средств за счет целевого источника

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Задолженность бюджета по целевым средствам	76	86	118
2. Поступление денежных средств	51	76	118
3. Поступление ОС	08-4	60	100
4. НДС по поступившим основным средствам	19-1	60	18
5. Оплата поставщику	60	51	118
6. Списание целевого источника на доходы будущих периодов	86	98-1	100
7. Списание НДС за счет источника финансирования	86	19-1	18
8. Объект ОС введен в эксплуатацию	01	08-4	100
9. После ввода в эксплуатацию объектов ОС, с 1-го числа следующего месяца начисляется амортизация (100/24)	20	02	4,16
10. Одновременно на сумму амортизации отражаются прочие доходы	98-1	91-1	4,16

1.3.5 Безвозмездное получение основных средств



Пример

Предприятие по договору дарения получает ОС. Рыночная стоимость ОС 360 тыс. руб. Срок полезного использования 36 месяцев.

Рассмотрим в табл. 1.10 отражение в учете ОС [41].

Таблица 1.10 – Безвозмездное получение основных средств

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Поступление ОС	08-4	98-2	360
2. Ввод в эксплуатацию ОС	01	08-4	360
3. Начислена амортизация ОС (360/36)	20	02	10
4. Списание доходов будущих периодов по мере и в сумме амортизации на прочие доходы	98-2	91-1	10

1.3.6 Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал



Пример

Предприятие получило от учредителя (физического лица) в счет вклада в уставный капитал объект ОС в оценке 100 тыс. руб.

Рассмотрим в табл. 1.11 отражение в учете ОС [41].

Таблица 1.11 – Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Поступление ОС	08-4	75-1	100
2. Ввод в эксплуатацию	01	08-4	100



Пример

Предприятие получило от учредителя (юридического лица) в счет вклада в уставный капитал объект ОС в оценке 100 тыс. руб. В документах передающей стороны отражено, что ею восстановлен НДС бюджету в сумме 18 тыс. руб.

Рассмотрим в табл. 1.12 отражение в учете ОС [41].

Таблица 1.12 – Получение основных средств в качестве вклада в уставный капитал

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Поступление ОС	08-4	75-1	100
2. Ввод в эксплуатацию	01	08-4	100
3. НДС, восстановленный бюджету передающей стороной	19-1	83	18
4. НДС в зачет бюджету по ОС	68/НДС	19-1	18

1.3.7 Особенности учета строительно-монтажных работ (СМР) при хозяйственном способе строительства



Пример

Предприятие собственными силами построило склад для хранения готовой продукции. Для строительства были использованы материалы, приобретенные у поставщика за 59 тыс. руб., в т. ч. НДС 9 тыс. руб. Своим работникам была выплачена заработная плата с учетом налогов в сумме 200 тыс. руб.

Рассмотрим в табл. 1.13 отражение в учете ОС [41].

Таблица 1.13 – Учет строительно-монтажных работ (СМР) при хозяйственном способе строительства

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Оплата строительных материалов	60	51	59
2. Оприходование материалов	10-8	60	50
3. НДС по материалам	19-3	60	9
4. НДС по материалам в зачет бюджета	68	19	9
5. Расход материалов на строительство	08-3	10-8	50
6. Заработная плата строительных рабочих и страховые взносы	08-3	70,69	200
7. Начисление НДС на объем СМР, выполненный для собственного потребления $(250 \cdot 18\%)/100\%$	19-1	68/НДС	45
8. Возмещение НДС по СМР	68/НДС	19-1	45

1.3.8 Учет затрат на восстановление основных средств

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

Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся. При этом затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств.

В бухгалтерском учете затраты на ремонт относятся на расходы отчетного периода. В налоговом учете для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств

налогоплательщики *вправе создавать резервы* под предстоящие ремонты основных средств в соответствии с порядком, установленным статьей 324 НК РФ.

1.4 Учет амортизации основных средств

1.4.1 Начисление амортизации

Рассмотрим *сравнительные характеристики начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете* в табл. 1.14 [3, 14].

Таблица 1.14 – Начисление амортизации в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 6/01	Ст. 256 НК РФ <i>Амортизируемое имущество</i> Ст. 258 НК РФ <i>Амортизационные группы. Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп</i>
Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено ПБУ 6/01. Активы, в отношении которых выполняются условия принятия к учету в качестве ОС и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов	Амортизируемым признаётся имущество: – которое находится у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ); – используется им для извлечения дохода; – стоимость которого погашается путем начисления амортизации; – сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40000 руб. Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ
В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются <i>ежемесячно</i> независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы	Сумма амортизации для целей налогообложения определяется налогоплательщиками <i>ежемесячно</i> . Особенности включения ОС в амортизационные группы: 1. ОС, не указанные в амортизационных группах: срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком
продолжение на следующей странице	

Таблица 1.14 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
	в соответствии с техническими условиями и (или) рекомендациями организаций-изготовителей (п. 5 ст. 258)
По объектам недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по их приемке-передаче и объекты фактически эксплуатируются, амортизация начисляется в общем порядке независимо от передачи документов на государственную регистрацию права собственности	2. Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в состав соответствующей амортизационной группы и по ним начисляется амортизация с 1-го числа месяца следующего за месяцем ввода ОС в эксплуатацию, независимо от даты государственной регистрации (п. 4 ст. 258)
<i>Объекты, по которым амортизация не должна начисляться:</i> 1. По используемым для реализации законодательства Российской Федерации о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование, амортизация не начисляется 2. По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом	<i>Не подлежат амортизации</i> земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства. <i>Не подлежат амортизации</i> следующие виды амортизируемого имущества: 1) имущество бюджетных организаций; 2) имущество некоммерческих организаций для некоммерческой деятельности; 3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств; 4) объекты внешнего благоустройства; 5) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения указанных объектов;
	продолжение на следующей странице

Таблица 1.14 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
3. Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.) 4. В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев 5. Начисление амортизационных отчислений приостанавливается на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев	б) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в соответствии с пп. 6, 7, 14, 19, 22, 23 п. 1 ст. 251 НК: • пп. 6 — в виде средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) РФ»; • пп. 7 — в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также полученных атомными станциями; • пп. 14 — в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования; • пп. 22 — в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии; • пп. 23 — в виде основных средств, полученных организациями, входящими в структуру Российской оборонной спортивно-технической организации (РОСТО). Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства: – переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование (см. примечание); – переведенные по решению руководства организации на
	продолжение на следующей странице

Таблица 1.14 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
	консервацию продолжительностью свыше трех месяцев. При расконсервации объекта срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта на консервации; – находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев

1.4.2 Способы начисления амортизации и их использование для целей бухгалтерского и налогового учета

Бухгалтерский учет [14]

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего его срока полезного использования.

Амортизационные отчисления начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету.

Амортизационные отчисления прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.



.....
*При **линейном способе** годовая сумма определяется исходя из первоначальной стоимости объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.*



.....
*При **способе уменьшаемого остатка** годовая сумма определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, устанавливаемого организацией.*



.....
*При **способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** годовая сумма определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и соотношения, где в числителе число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта.*



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

По основным средствам с сезонным характером годовая сумма начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Налоговый учет

Налогоплательщики начисляют амортизацию одним из следующих методов (ст. 259) [3]:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

1.4.3 Учет амортизационных отчислений по объектам основных средств

Учет амортизационных отчислений по основным средствам осуществляется с использованием счета 02 «Амортизация основных средств».

Счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств (табл. 1.15) [41].

Таблица 1.15 – Учет амортизации основных средств

Операции	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация по объектам ОС, используемым в основном и во вспомогательном производстве	20, 23	02
2. Начислена амортизация по общепроизводственным и общехозяйственным объектам	25, 26	02
3. Начислена амортизация по объектам ОС, относящимся к торговой и снабженческо-сбытовой деятельности	44	02
4. Начислена арендодателем амортизация по объектам, сданным в текущую аренду	91-2	02
5. Списана накопленная амортизация по выбывшим объектам ОС	02	01

1.5 Учет выбытия основных средств

1.5.1 Основные положения по учету выбытия основных средств

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

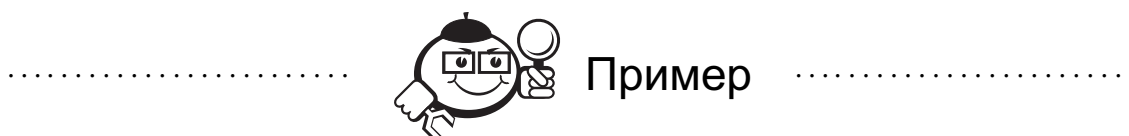
Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-3 «НДС»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц».

Субсчета к счету 91 «работают» накопительно в течение года и в конце года закрываются оборотами: Д 91-1 К 91-9; Д 91-9 К 91-2; Д 91-9 К 91-3.

1.5.2 Продажа основных средств



У предприятия на балансе числился объект ОС первоначальной стоимостью 18000 руб. Срок полезного использования был установлен 36 месяцев. Фактически объект находился в эксплуатации 20 месяцев. За период эксплуатации по нему была начислена амортизация в сумме 10000 руб.

Учет продажи основных средств рассмотрим по вариантам в табл. 1.16 [41].

Таблица 1.16 – Учет продажи основных средств

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
<i>Вариант 1. Цена реализации с учетом НДС 23600 руб.</i>			
1. Отгрузка	62	91-1	23,6
2. НДС	91-3	68/НДС	3,6
3. Списание амортизации	02	01	10
4. Списание остаточной стоимости	91-2	01	8
5. Финансовый результат от продажи (прибыль)	91-9	99	12
продолжение на следующей странице			

Таблица 1.16 – Продолжение

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
<i>Вариант 2. Цена реализации с учетом НДС 7080 руб.</i>			
1. Отгрузка	62	91-1	7,08
2. НДС	91-3	68/НДС	1,08
3. Списание амортизации	02	01	10
4. Списание остаточной стоимости	91-2	01	8
5. Финансовый результат от продажи (убыток)	99	91-1	2

В целях налогового учета полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение недоамортизированного срока (п. 3 ст. 268 НК РФ).

1.5.3 Передача основных средств по договорам мены



Пример

У предприятия на балансе числится объект ОС первоначальной стоимостью 50 тыс. руб. За время эксплуатации начислена амортизация в сумме 40 тыс. руб. Предприятие на основании договора с ООО производит обмен на материалы. Цена сделки — 59 тыс. руб., в том числе НДС — 9 тыс. руб.

Рассмотрим учет передачи основных средств по договорам мены в табл. 1.17 [41].

Таблица 1.17 – Учет передачи основных средств по договорам мены

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Поступление имущества (материалов)	10	60	50
2. НДС по поступившему имуществу	19-3	60	9
3. Передача основных средств	62	91-1	59
4. Списание амортизации	02	01	40
5. Списание остаточной стоимости	91-2	01	10
6. Начисление НДС по переданным основным средствам	91-3	68/НДС	9
7. НДС в зачет бюджету	68	19-3	9
8. Взаимозачет обязательств	60	62	59
9. Финансовый результат (прибыль)	91-9	99	40

1.5.4 Безвозмездная передача



Пример

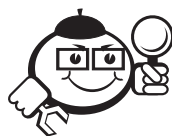
У предприятия на балансе числился объект ОС первоначальной стоимостью 100 тыс. руб. За время эксплуатации начислена амортизация 10 тыс. руб. Предприятие безвозмездно передает ОС по рыночной стоимости 100 тыс. руб.

Рассмотрим учет безвозмездной передачи основных средств в табл. 1.18.

Таблица 1.18 – Учет безвозмездной передачи основных средств

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Начисленный НДС бюджету ($90 \cdot 18\%$)	91-3	68/НДС	16,2
2. Списание амортизации	02	01	10
3. Списание остаточной стоимости	91-2	01	90
4. Финансовый результат (убыток)	99	91-9	106,2

1.5.5 Вклад в уставный капитал других предприятий



Пример

Предприятие приняло решение о передаче в уставный капитал ООО объекта основных средств. Оценка вклада в ООО составляет 30 тыс. руб. Первоначальная стоимость ОС — 60 тыс. руб. Услуги оценщика — 5,9 тыс. руб., в том числе НДС — 0,9 тыс. руб. За время эксплуатации по этим ОС начислена амортизация в сумме 10 тыс. руб.

Рассмотрим учет вклада в уставный капитал других предприятий основных средств в табл. 1.19 [41].

Таблица 1.19 – Учет вклада в уставный капитал других предприятий

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Услуги независимого оценщика являются расходами, связанными с участием организации в уставных капиталах других организаций (прочие расходы)	91-2	60	5,0
2. НДС по услугам независимого оценщика	19	60	0,9

продолжение на следующей странице

Таблица 1.19 – Продолжение

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
3. Списание НДС по услугам независимого оценщика (пп. 4 п. 2 ст. 170 НК)	91-2	19	0,9
4. Передача основных средств отражается как финансовые вложения	58-1	01	50,0
5. Списание амортизации	02	01	10,0
6. Разница в оценке финансовых вложений по сравнению с остаточной стоимостью основного средства	91-2	58	20,0
7. Восстановлен НДС с остаточной стоимости основных средств ($50 \cdot 18\%$)	91-3	68	9,0
8. Убыток от передачи ОС	99	91-9	34,9

1.5.6 Списание основных средств (ликвидация)



Пример

У предприятия на балансе числился объект ОС первоначальной стоимостью 30 тыс. рублей. Предприятие приняло решение ликвидировать объект.

Рассмотрим учет ликвидации основных средств по вариантам в табл. 1.20.

Таблица 1.20 – Учет списания основных средств

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
<i>Вариант 1. Объект полностью амортизирован</i>			
Списание амортизации	02	01	30
<i>Вариант 2. Объект имеет остаточную стоимость 10 тыс. руб.</i>			
1. Списание амортизации	02	01	20
2. Списание остаточной стоимости	91-2	01	10
3. Расходы по демонтажу	91-2	Разные	0,5
4. Оприходование материалов от разборки	10	91-1	1
5. Отражен финансовый результат (убыток) В налоговом учете убыток принимается (пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ)	99	91-9	9,5

1.6 Порядок и отражение в учете изменения первоначальной стоимости (переоценки) основных средств

Изменение первоначальной стоимости основных средств осуществляется в результате:

- 1) *достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации;*
- 2) *переоценки объектов основных средств.*

В налоговом учете переоценка не предусмотрена (п. 2 ст. 257 НК РФ) [3].

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости [14].



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

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

Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

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



Пример

Вариант 1. На балансе предприятия имеется объект ОС первоначальной стоимостью 100 тыс. руб. За время эксплуатации начислена амортизация 50 тыс. руб. Принято решение дооценить его с коэффициентом 2.

Вариант 2. Принято решение уценить ОС с коэффициентом 2.

Вариант 3. ОС, уцененное в варианте 2, дооценено с коэффициентом, равным 3.

Вариант 4. ОС, дооцененное в варианте 1, уценено с коэффициентом, равным 4.

Рассмотрим учет переоценки ОС по вариантам в табл. 1.21 [41].

Таблица 1.21 – Учет переоценки ОС

№	Изменения первоначальной стоимости основных средств (ОС)	Д	К	Сумма (тыс. руб.)
<i>Вариант 1</i>				
1.	Дооценка ОС	01	83	100
2.	Дооценка амортизации	83	02	50
<i>Вариант 2</i>				
1.	Уценка ОС	91	01	50
2.	Уценка амортизации	02	91	25
<i>Вариант 3</i>				
1.	Сумма дооценки ОС, равная сумме уценки, проведенной ранее	01	91	50
2.	Сумма дооценки амортизации ОС, равная сумме уценки, проведенной ранее	91	02	25
3.	Сумма дооценки ОС свыше суммы уценки, проведенной ранее	01	83	50
4.	Сумма дооценки амортизации ОС свыше суммы уценки, проведенной ранее	83	02	25
<i>Вариант 4</i>				
1.	Сумма уценки ОС, равная сумме дооценки, проведенной ранее	83	01	100
2.	Сумма уценки амортизации ОС, равная сумме дооценки, проведенной ранее	02	83	50
3.	Сумма уценки ОС свыше суммы дооценки, проведенной ранее	91	01	50
4.	Сумма уценки амортизации ОС, свыше суммы дооценки, проведенной ранее	02	91	25



Контрольные вопросы по главе 1

1. Дайте определение основных средств.
2. Какой критерий положен в определение основных средств?
3. Назовите способы начисления амортизации основных средств.
4. Классификация основных средств в налоговом учете.
5. Перечислите виды оценки основных средств.
6. Какие расходы не включаются в состав фактических затрат на приобретение основных средств?
7. Как определяется первоначальная стоимость основных средств в налоговом учете?
8. Назовите условие, при котором общехозяйственные расходы включаются в первоначальную стоимость основного средства.
9. На какой счет учета относится сумма уценки объекта основных средств?
10. Классификация основных средств в бухгалтерском учете.
11. В каком случае НДС включается в стоимость основного средства?

Глава 2

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Таблица 2.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
Приказ МФ РФ	153н	27.12.07	ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов»
Приказ МФ РФ	115н	19.11.02	ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»

2.1 Понятие нематериальных активов (НМА)

Рассмотрим сравнительные характеристики НМА в бухгалтерском и налоговом учете в табл. 2.2 [3, 7, 22].

Таблица 2.2 – Условия принятия нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
(ПБУ 14/07)	Ст. 257 <i>Порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества</i> (п. 3)
<i>Условия принятия к бухгалтерскому учету нематериальных активов</i> 1) <i>объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;</i>	<i>Нематериальными активами признаются приобретенные и (или) созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты</i>
продолжение на следующей странице	

Таблица 2.2 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
2) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права организации, а так же имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам; 3) возможность выделения, отделения (идентификации) объекта от других активов; 4) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев; 5) организацией не предполагается последующая перепродажа данного 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	интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). <i>Условия признания</i> <i>Для признания нематериального актива необходимо:</i> 1) наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход); 2) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива и (или) исключительного права у налогоплательщика на результаты интеллектуальной деятельности (в т. ч. патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака)

2.2 Срок полезного использования



.....

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды.

.....

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.



.....

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.

.....

Рассмотрим сравнительные характеристики НМА по сроку полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете в табл. 2.3 [3, 22].

Таблица 2.3 – Срок полезного использования НМА

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 14/07	Ст. 258 Амортизационные группы. <i>Особенности включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп</i>
Определение срока полезного использования производится исходя: 1) из срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом; 2) ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (доход) (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации) <i>Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования и амортизация по ним не начисляется</i>	Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя: 1) из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или применимым законодательством иностранного государства; 2) полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами <i>По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на <i>десять лет</i> (но не более срока деятельности налогоплательщика)</i>

2.3 Классификация нематериальных активов

Рассмотрим сравнительные характеристики по классификации НМА в бухгалтерском и налоговом учете в табл. 2.4 [3, 22].

Таблица 2.4 – Классификация НМА в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
(ПБУ 14/07, ПБУ 17/02)	Ст. 257 <i>Порядок определения первоначальной стоимости амортизируемого имущества</i>
К нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты:	К нематериальным активам относятся (ст. 257 п. 3 абзац 3):
<i>И. Исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации:</i> 1) произведения науки, литературы и искусства; 2) программы для электронных вычислительных машин; 3) изобретения; 4) полезные модели; 5) селекционные достижения; 6) секреты производства (ноу-хау); 7) товарные знаки и знаки обслуживания	<i>И. Исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности:</i> 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных; 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем; 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование; 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения; 6) владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта
<i>II. Деловая репутация организации, возникшая в связи с приобретением другой организации как</i>	В соответствии со ст. 268.1 НК РФ разница между ценой приобретения предприятия как имущественного
продолжение на следующей странице	

Таблица 2.4 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
имущественного комплекса (в целом или его части) Для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения) III. Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, по которым получен положительный результат	комплекса и стоимостью чистых активов предприятия как имущественного комплекса (активы за вычетом обязательств) признается <i>расходом (доходом)</i> налогоплательщика

2.4 Определение первоначальной стоимости нематериальных активов

Рассмотрим сравнительные характеристики первоначальной стоимости НМА в бухгалтерском и налоговом учете в табл. 2.5 [3, 22].

Таблица 2.5 – Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
(ПБУ 14/07)	Ст. 257 <i>Порядок определения стоимости амортизируемого имущества</i>
<i>Фактической (первоначальной) стоимостью</i> нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской	<i>Первоначальная стоимость амортизируемых нематериальных активов</i> определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны
продолжение на следующей странице	

Таблица 2.5 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях	для использования, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК

Перечень расходов, учитываемых и неучитываемых в первоначальной стоимости нематериального актива *при его приобретении и создании*, приведен в п. 8 ПБУ 14/2007 [22].

Рассмотрим характеристику первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от способа поступления в табл. 2.6 [22].

Таблица 2.6 – Характеристика первоначальной стоимости нематериальных активов в зависимости от способа поступления

Способ поступления	Характеристика первоначальной стоимости
<i>Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал другой организации (п. 11 ПБУ 14/2007)</i>	Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива, внесенного в счет вклада в уставный капитал (в том числе, в случае внесения государственного или муниципального имущества в качестве вклада в уставные капиталы открытых акционерных обществ), уставный фонд, паевой фонд организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации
<i>Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных безвозмездно (п. 13 ПБУ 14/2007)</i>	Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, полученного организацией по договору дарения (безвозмездно), определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложения во внеоборотные активы. Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки
продолжение на следующей странице	

Таблица 2.6 – Продолжение

Способ поступления	Характеристика первоначальной стоимости
<i>Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договору мены (п. 14 ПБУ 14/2007)</i>	Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается <i>исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.</i> При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, стоимость нематериального актива, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы

2.5 Последующая оценка нематериальных активов

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов [22].

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка нематериальных активов.

При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости. Переоценка нематериальных активов производится *путем пересчета их остаточной стоимости.*

Правила дооценки и уценки нематериальных активов аналогичны правилам переоценки основных средств, рассмотренных в пункте 1.6.

Нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности.

2.6 Учет приобретения нематериальных активов



Пример

Рассмотрим отражение в учете приобретения нематериальных активов по различным направлениям в табл. 2.7 [41].

Таблица 2.7 – Учет приобретения нематериальных активов

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
<i>1. Приобретение нематериальных активов за плату</i>			
Договорная стоимость приобретаемых объектов	08-5	60	100 000
НДС	19-2	60	18 000
Оплата задолженности	60	51	118 000
НДС в зачет бюджету	68/НДС	19-2	18 000
Принятие нематериальных активов к учету	04	08-5	100 000
<i>2. Создание нематериальных активов</i>			
Договорная стоимость услуг сторонних организаций	08-5	60	100 000
НДС	19-2	60	18 000
Оплата труда работников и страховые взносы	08-5	69, 70	20 000
Материалы, амортизация и другие расходы при создании нематериальных активов	08-5	10, 02 и другие	30 000
Принятие нематериальных активов к учету	04	08-5	150 000
НДС в зачет бюджету	68/НДС	19-2	18 000
<i>3. Получение нематериальных активов как вклад в уставный капитал</i>			
	08-5	75	100 000
	04	08-5	100 000
<i>4. Получение нематериальных активов безвозмездно</i>			
	08-5	98-2	25 000
	04	08-5	25 000
<i>5. Положительная деловая репутация</i>			
Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене	08-5	76 (60)	
	04	08-5	
<i>Отрицательная деловая репутация</i>			
Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю, которая в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов	60	91-1	

2.7 Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР)

Регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02 [25].

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т. п.);
- использование результатов работ для производственных и (или) управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод (дохода);
- использование результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ может быть продемонстрировано.

В случае невыполнения хотя бы одного из вышеуказанных условий расходы организации, связанные с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, признаются прочими расходами отчетного периода.

Признаются прочими расходами отчетного периода также расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не дали положительного результата.



.....
Если расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествовавших отчетных периодах были признаны прочими расходами, то они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах.
.....

К расходам по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам относятся все фактические расходы, связанные с выполнением указанных работ.

Рассмотрим учет признания расходов на НИОКР и ТР в табл. 2.8 [25].

Таблица 2.8 – Отражение в учете признания расходов на НИОКР и ТР

Признание расходов	Основание	Д	К
1. Прочие расходы	– не выполнены условия признания НИОКР и ТР; – отрицательный результат или отсутствие положительного результата	91	08
2. Вложения во внеоборотные активы признаны нематериальным активом или основным средством	– выполнены условия признания НИОКР и ТР; – положительный результат	04 01	08

2.8 Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется.

Выбор способа определения амортизации по нематериальным активам (п. 28 ПБУ 14/2007). Определение ежемесячной суммы амортизации нематериальных активов производится одним из следующих способов [22]:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;
- списание стоимости пропорционально объему продукции (работ).



.....

Выбор способа определения амортизации по нематериальному активу 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 (доходы) от использования нематериального актива не является надежным, размер амортизационных отчислений по такому активу определяется линейным способом.

.....

Рассмотрим порядок расчета амортизационных отчислений (п. 29 ПБУ 14/2007) в табл. 2.9 [22].

Таблица 2.9 – Порядок расчета амортизационных отчислений НМА

Способ	Порядок расчета амортизации
линейный способ	исходя из фактической/первоначальной или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива
способ уменьшаемого остатка	исходя из остаточной стоимости (фактической/первоначальной 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
продолжение на следующей странице	

Таблица 2.9 – Продолжение

Способ	Порядок расчета амортизации
способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	исходя из натурального показателя объема продукции и соотношения фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива

Требования регулярного уточнения способа определения амортизации нематериального актива (п. 30 ПБУ 14/2007) [22]

Способ определения амортизации нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод (дохода) 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.

Порядок начала амортизации нематериальных активов (п. 31 ПБУ 14/2007) [22]

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета. В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам [25]

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам подлежат списанию на расходы по обычным видам деятельности с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения указанных работ в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд организации.

Списание расходов по каждой выполненной научно-исследовательской, опытно-конструкторской, технологической работе производится одним из следующих способов:

- линейный способ;
- способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Срок списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам определяется организацией самостоятельно исходя из ожидаемого срока использования полученных результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход), но не более 5 лет. При этом указанный срок полезного использования не может превышать срок деятельности организации.

В течение отчетного года списание расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на расходы по обычным видам деятельности осуществляется равномерно в размере 1/12 годовой суммы независимо от применяемого способа списания расходов. Изменение принятого способа списания расходов по конкретным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в течение срока применения результатов конкретной работы не производится.

В случае прекращения использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической работы в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, а также когда становится очевидным неполучение экономических выгод в будущем от применения результатов указанной работы, сумма расходов по такой научно-исследовательской, опытно-конструкторской или технологической работе, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы.

Рассмотрим учет амортизации нематериальных активов в табл. 2.10 [41].

Таблица 2.10 – Учет амортизации нематериальных активов

Операции	Дебет	Кредит
1. Начислена амортизация по объектам нематериальных активов, используемых в основном производстве	20	05
2. Начислена амортизация по объектам нематериальных активов, используемых во вспомогательном производстве	23	05
3. Начислена амортизация по общепроизводственным объектам нематериальных активов	25	05
4. Начислена амортизация по общехозяйственным объектам нематериальных активов	26	05
5. Начислена амортизация по объектам нематериальных активов, относящихся к торговой и снабженческо-сбытовой деятельности	44	05
6. Начислена амортизация по нематериальным активам, права на использование которых предоставлены другим организациям:		
а) если это является предметом деятельности организации	20	05
б) если это не является предметом деятельности организации	91-2	05
7. Списана накопленная амортизация по выбывшим объектам нематериальных активов	05	04

Налоговый учет

Подход к начислению амортизации в налоговом учете аналогичен подходу к начислению амортизации основных средств в бухгалтерском учете.

Не подлежат амортизации приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по до-

говору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия указанного договора (ст. 256 п. 8) [3].

Нематериальные активы включаются в амортизационные группы исходя из срока полезного использования, определенного в соответствии с пунктом 2 статьи 258 [3].

2.9 Учет выбытия нематериальных активов



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

Выбытие нематериального актива возможно в следующих случаях:

- прекращение срока действия исключительных прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передача (продажа) по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- переход исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный объект нематериальных активов);
- прекращение использования вследствие морального износа;
- передача в виде вклада в уставный капитал другой организации, паевой фонд;
- передача по договору мены, дарения;
- внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявление недостачи активов при их инвентаризации;
- в иных случаях.

При *выбытии объектов нематериальных активов* (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) их стоимость, учтенная на счете 04 «Нематериальные активы», уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации (с дебета счета 05 «Амортизация НМА»). Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 на счет 91 [8].

2.10 Учет операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов

Нематериальные активы, предоставленные правообладателем (лицензиаром) в пользование (при сохранении исключительных прав на результаты интеллекту-

альной деятельности или средства индивидуализации), не списываются и подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у правообладателя (лицензиара) (п. 38–39 ПБУ 14/2007) [22].

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится правообладателем (лицензиаром).

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

Платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации:

- *производимые в виде периодических платежей*, исчисляемые и уплачиваемые в порядке и сроки, установленные договором, включаются пользователем (лицензиатом) в расходы отчетного периода;
- *производимые в виде фиксированного разового платежа*, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.



Контрольные вопросы по главе 2

1. Как определяется срок полезного использования НМА?
2. Перечислите виды оценки НМА.
3. В каких случаях подлежит списанию стоимость НМА?
4. Какие расходы не включаются в состав фактических затрат на приобретение НМА?
5. Дайте определение понятию «Деловая репутация организации».
6. Перечислите условия принятия к учету НМА.
7. В какой оценке передают НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации?
8. Что относится к НМА?
9. Назовите особенности учета выбытия НМА.

Глава 3

УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Таблица 3.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
1. Приказ МФ РФ	44н	09.06.01	ПБУ 5/01 Учет материально-производственных запасов
2. Приказ МФ РФ	34н	29.07.98	Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ
3. Приказ МФ РФ	119н	28.12.01	Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов
4. Приказ МФ РФ	135н	26.12.02	Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

3.1 Классификация и оценка материально-производственных запасов

В ПБУ 5/01 даны определение и классификация материально-производственных запасов [13].



.....
Материально-производственные запасы (МПЗ) — это активы:

- 1) используемые **в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи** (выполнении работ, оказании услуг);
 - 2) предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
 - 3) используемые для управленческих нужд организации.
-



.....
Классификация материально-производственных запасов:

1. **Сырье и материалы.**
 2. **Готовая продукция** — часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.
 3. **Товары** — часть МПЗ организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи.
-

Оценка материально-производственных запасов

Оценка МПЗ в бухгалтерском учете включает несколько направлений:

- 1) оценку поступивших МПЗ;
- 2) оценку израсходованных МПЗ;
- 3) изменение стоимости МПЗ.

3.2 Оценка поступивших МПЗ в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет

Материально-производственные запасы отражаются по фактической себестоимости (п. 6 ПБУ 5/01, №119н) [13, 33].

Фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими затратами на приобретение МПЗ могут быть:

1. Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу).
2. Суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ.
3. Таможенные пошлины и иные платежи.
4. Невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МПЗ.
5. Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы.
6. Затраты по заготовке и доставке МПЗ до места их использования. Данные затраты включают в себя:
 - расходы по страхованию;
 - затраты по заготовке и доставке МПЗ;
 - затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата;
 - затраты за услуги транспорта по доставке МПЗ до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором;
 - начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщикам (коммерческий кредит);
 - начисленные проценты по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и начислены до принятия к бухгалтерскому учету МПЗ.
7. Затраты по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг. Работы могут выполняться как собственными силами организации-покупателя, так и сторонними организациями.
8. Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.
9. *Не включаются* в фактические затраты на приобретение МПЗ общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

3.3 Оценка МПЗ в зависимости от способа поступления

Оценка МПЗ в бухгалтерском учете в зависимости от способа поступления представлена в табл. 3.2 [13, 33].

Таблица 3.2 – Фактическая себестоимость МПЗ в зависимости от способа поступления

Способы поступления	Фактическая себестоимость МПЗ (ПБУ 5/01)
При приобретении за плату	Фактические затраты на приобретение (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов) (п. 6). Исключение: организации торговли могут затраты по заготовке и доставке товаров, производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу (44 счет) (п. 13). Особенности оценки товаров в торговле: 1. <i>Оптовая</i> — по стоимости приобретения. 2. <i>Розничная</i>: – по стоимости приобретения; – по продажной цене (разница между покупной и продажной ценами учитывается на сч. 42 «Торговая наценка»)
При их изготовлении силами организации	Определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов (п. 7)
Внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал	Определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ (п. 8)
Полученных по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества	Определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (п. 9). Текущая рыночная стоимость — сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов
Приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств)	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов
МПЗ, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении	Учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанные запасы
продолжение на следующей странице	

Таблица 3.2 – Продолжение

Способы поступления	Фактическая себестоимость МПЗ (ПБУ 5/01)
	в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке
МПЗ, находящиеся в пути	Суммы, заплаченные за запасы, не вывезенные со складов поставщиков и находящиеся в пути, учитываются на счетах расчетов как дебиторская задолженность



Пример

1. Организация приобрела по договору дарения сырье, рыночная стоимость которого по экспертной оценке составила 250 тыс. руб.

2. Организация оплатила услуги аудиторской фирмы за экспертную оценку сырья в сумме 25 тыс. руб. без НДС.

3. Организация оплатила транспортной организации доставку приобретенного сырья в сумме 10 тыс. руб. и НДС — 1,8 тыс. руб.

4. Организация привлекла двух работников для осуществления необходимой работы по доведению приобретенного сырья до состояния, в котором возможно его использование при производстве продукции, за что было уплачено с учетом отчислений в фонды 1,26 тыс. рублей.

Рассмотрим в табл. 3.3 отражение операций поступления материалов [8, 41].

Таблица 3.3 – Отражение операций поступления материалов в бухгалтерском учете

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
1. Оприходовано сырье, поступившие по договору дарения	10-1	98	250
2. Оплачены услуги аудиторской фирмы по оценке сырья	60	50	25
3. Отражены услуги по экспертной оценке стоимости приобретенного сырья	10-1	60	25
4. Оплачены услуги транспортной организации по доставке приобретенного сырья	60	50	11, 8
5. Отражены в учете услуги по доставке сырья	10-1	60	10
6. Отражен НДС по транспортным услугам	19	60	1, 8

продолжение на следующей странице

Таблица 3.3 – Продолжение

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
7. Оплачены услуги по доведению сырья до состояния, в котором возможно его использование при производстве продукции (зарплата и отчисления в фонды)	10-1	70, 69	1, 26
8. Формирование стоимости сырья в бухгалтерском учете	10	10-1	286, 260
9. Принят к вычету НДС	68	19	1, 8
10. Материалы переданы в производство	20	10	286, 260
11. Списание доходов будущих периодов	98	91	250

3.4 Изменение стоимости МПЗ — резервы под снижение стоимости материальных ценностей

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете.

Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных МПЗ.

Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по укрупненным группам (видам) МПЗ.

Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности.



Резерв под снижение стоимости материальных ценностей не создается по сырью, материалам и другим МПЗ, используемым при производстве готовой продукции, работ, оказании услуг, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость этой готовой продукции, работ, услуг соответствует или превышает ее фактическую себестоимость.

Рассмотрим в табл. 3.4 отражение в учете операций создания и списания резерва [33].

Налоговый учет создание такого резерва не предусматривает, поэтому в налоговом учете создание резерва не принимается в целях налогообложения.

Таблица 3.4 – Отражение в учете операций создания и списания резерва

Операции	Дебет	Кредит
1. Создание резерва	91-2	14
2. Списание неиспользованного резерва по мере отпуска относящихся к нему запасов или по мере увеличения стоимости	14	91-1

3.5 Транспортно-заготовительные расходы



.....

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) — это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию. Методика учета ТЗР изложена в методических указаниях по бухучету МПЗ, утвержденных Приказом МФ РФ от 28.12.01 №119н [33].

.....

В состав ТЗР входят:

- расходы по погрузке материалов и их транспортировке;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;
- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок (кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды);
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы.

3.6 Отражение в учете транспортно-заготовительных расходов (ТЗР)

В бухгалтерском учете существует два способа отражения стоимости полученных материалов с учетом расходов на доставку.

1. Включение ТЗР в фактическую стоимость каждой единицы приобретенной номенклатуры материалов.
2. Формирование стоимости материалов с применением учетных цен.

Способ первый: включение ТЗР в стоимость материалов.

Включение транспортных расходов в фактическую стоимость каждого конкретного наименования материалов. В этом случае общую сумму транспортных расходов нужно распределить между всеми наименованиями материалов.

Способ второй: применение учетных цен.

В качестве учетных цен на материалы могут применяться:

- 1) договорные цены;
- 2) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);
- 3) планово-расчетные цены;
- 4) средняя цена группы.

Учет транспортно-заготовительных расходов



.....
При учете ТЗР, входящих в фактическую себестоимость материалов, возможны два варианта [8]:

- 1) отнесение ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчетным документам поставщика и затем отнесение ТЗР на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- 2) отнесение ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы».

.....

Особенности учета ТЗР на счете 15:

1. ТЗР учитываются по отдельным видам и (или) группам материалов. Если нет значительного различия в удельном весе ТЗР, а также в случаях невозможности их отнесения непосредственно по конкретным видам и (или) группам материалов (например: по расходам, связанным с содержанием заготовительно-складского аппарата, оплате услуг сторонних организаций и т. п.) допускается вести учет ТЗР в целом по субсчету к счету 10 или в целом по счету 15.

2. Отклонения в стоимости материалов. В состав отклонения в стоимости материалов входит сумма ТЗР и разница между стоимостью материала по договорной цене и его учетной ценой.

Сумма отклонений по окончании месяца (отчетного периода) в полном объеме списывается на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

В остатке по счету 15 у организации-покупателя может числиться только стоимость материалов, указанная в расчетных документах поставщика (счет, счет-фактура, платежное требование-поручение и т. п.), на которые от последнего к покупателю перешли права владения, пользования и распоряжения, но сами материалы еще не поступили.

3. Списание ТЗР. ТЗР (или отклонения в стоимости материалов), относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и хозяйств и др.).

Списание ТЗР (отклонений в стоимости материалов) по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости выбывших материалов, по формулам:

Списание ТЗР = Процент ТЗР · оборот по выбытию материалов;

$$\text{Процент ТЗР} = \frac{\text{Сн 16} + \text{ОД 16}}{\text{Сн 10} + \text{ОД 10}} \cdot 100,$$

где Сн 16, Сн 10 — сальдо начальное по счетам 16, 10; ОД 16, ОД 10 — оборот дебетовый по счетам 16, 10.



Пример

Рассмотрим в табл. 3.5 отражение в учете материалов с применением учетных цен [41].

Таблица 3.5 – Отражение в учете материалов с применением учетных цен

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)	Примечание
1) Поступили материалы	15	60	500	по документам поставщика
2) НДС по материалам	19	60	90	
3) Оприходованы материалы на склад по учетной цене	10	15	400	учетные цены
4) Отклонения в стоимости материалов (ТЗР)	16	15	100	расчет: (500–400)
5) Расход материалов:				
а) на производство	20	10	100	
б) на реализацию	91-2	10	40	
в) на строительство	08	10	20	
6. Списание ТЗР:	20	16	25	Процент ТЗР × × ОБ(Д 20 – К 10) = = 25% · 100, где ОБ — оборот
а) на производство				

продолжение на следующей странице

Таблица 3.5 – Продолжение

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)	Примечание
б) на реализацию	91-2	16	10	Процент ТЗР × × ОБ(Д 91 – К 10) = = 25% · 40
в) на строительство	08	16	5	Процент ТЗР × × ОБ(Д 08 – К 10) = = 25% · 20



В налоговом учете расходы на доставку также учитываются при формировании стоимости материалов (п. 2 ст. 254 НК РФ). Однако в Налоговом кодексе не содержится правил распределения таких расходов на единицу материала. В данном случае целесообразно применять тот же метод, что и в бухгалтерском учете. Его следует прописать в учетной политике организации для целей налогообложения.

3.7 Особенности учета и оценки МПЗ, поступающих по договору мены

Особенности учета связаны со следующими обстоятельствами:

1. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей) (ПБУ 5 п. 10) [13].
2. Переход права собственности на МПЗ согласно ГК РФ происходит при выполнении сторонами обязательств, если иное не предусмотрено договором. В зависимости от того, кто из сторон первым получил или отгрузил МПЗ, возможны различные ситуации.
3. Если договором мены предусмотрен обмен неравноценных товаров, разница между ними в денежной форме числится у стороны, передавшей товар большей стоимости, по дебету счета расчетов. Образовавшаяся задолженность погашается в порядке, установленном договором.



Пример

Организация по договору мены обменивает товары. Цена сделки 118 тыс. руб., в том числе НДС. Себестоимость обмениваемого товара 80 тыс. руб.

Рассмотрим в табл. 3.6 отражение в учете материалов (товаров), поступающих по договору мены [41].

Таблица 3.6 – Отражение операций по договорам мены

Операции	Дебет	Кредит	Сумма
I. Организация отгружает первой			
<i>Условия о переходе права собственности в договоре не содержатся:</i>			
1) отгружены товары	45	41	80
2) поступление товара по договору мены	41, 10	60	100
3) НДС по поступившему товару	19-3	60	18
4) отражен момент перехода права собственности	62	90-1	118
5) выполнены обязательства по договору мены	60	62	118
II. Организация получает товар до отгрузки своего товара			
<i>Условия о переходе права собственности в договоре не содержатся:</i>			
1) поступление товара по договору мены	002	—	118
2) отгружен товар по договору мены	62	90-1	118
3) списание товара	—	002	118
4) отражен момент перехода права собственности	41,10	60	100
5) НДС по поступившему товару	19-3	60	18
6) выполнены обязательства по договору мены	60	62	118
III. Организация получает товар до отгрузки своего товара			
<i>Договором установлено, что право собственности переходит в момент отгрузки товара в адрес покупателя</i>			
1) поступление товара по договору мены	41, 10	60	100
2) НДС по поступившему товару	19	60	18
3) отгружен товар по договору мены	62	90-1	118
4) выполнены обязательства по договору мены	60	62	118

3.8 Учет специальной одежды, специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования

Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды устанавливают правила бухгалтерского учета специальной одежды, специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования [34].

К бухгалтерскому учету в качестве указанных активов принимаются активы (табл. 3.7).

Таблица 3.7 – Характеристика специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды

Вид актива	Характеристика
Специальный инструмент и специальные приспособления	Технические средства, обладающие индивидуальными свойствами и предназначенные для изготовления конкретных видов продукции (выполнения работ, оказания услуг)
Специальное оборудование	Многokrатно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических технологических операций
Специальная одежда	Средства индивидуальной защиты работников организации



В учетной политике необходимо закрепить, какие средства труда являются специальными, а какие — обычными, учитывая особенности технологического процесса производства продукции (работ, услуг).

Организации могут организовать учет специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования в порядке, предусмотренном для учета основных средств, в соответствии с ПБУ 6/01, только по тем предметам спецоснастки, срок полезного использования которых превышает 12 месяцев.

Учет операций по поступлению спецоснастки и спецодежды

Методические указания предписывают учитывать спецоснастку и спецодежду на счете 10 «Материалы» на соответствующих субсчетах [8, 34]:

- 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».
- 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

Первоначальная стоимость спецоснастки и спецодежды в бухгалтерском учете:

Специальная оснастка и специальная одежда принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, т. е. в сумме фактических затрат на приобретение или изготовление.

Первоначальная стоимость спецоснастки и спецодежды в налоговом учете:

- 1) фактическая стоимость спецоснастки и спецодежды формируется так же, как и в бухгалтерском, — исходя из цен поставщика, затрат на доставку и прочих расходов, связанных с приобретением, без учета сумм налогов, подлежащих вычету или включению в состав расходов (п. 2 ст. 254 и п. 1 ст. 257 НК РФ);
- 2) спецодежда и спецоснастка, изготовленные самой организацией, оцениваются как готовая продукция по нормам ст. 319 НК РФ.

Рассмотрим учет спецоснастки и спецодежды в табл. 3.8 [8].

Таблица 3.8 – Учет отпуска спецоснастки и спецодежды и порядок их включения в затраты

Операция	Дт	Кт
Передача спецоснастки и спецодежды в производство в сумме фактических затрат	10-11	10-10
Погашение стоимости спецоснастки и спецодежды	20, 23	10-11

Погашение стоимости спецоснастки и спецодежды

Рассмотрим учет погашения стоимости спецоснастки и спецодежды в табл. 3.9 [34].

Таблица 3.9 – Учет погашения стоимости спецоснастки и спецодежды

Способ погашения	Вид актива
Линейный способ	Стоимость спецодежды со сроком полезного использования свыше 12 месяцев погашается линейным способом исходя из сроков полезного использования специальной одежды, предусмотренных в типовых отраслевых нормах выдачи спецодежды, а также в Правилах обеспечения работников спецодеждой, утвержденных Постановлением Минтруда России от 18.12.1998 №51
Полное погашение в момент передачи, единовременно	1. <i>Стоимость спецоснастки</i>, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент передачи в производство соответствующей оснастки. В случаях полного списания стоимости спецоснастки при передаче в производство организациям рекомендуется с целью обеспечения контроля за сохранностью принять ее стоимость на забалансовый учет по дополнительно вводимому забалансовому счету «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию». Если выпуск нестандартной продукции, для которой спецоснастка использовалась, досрочно прекращен, рекомендуется недосписанную стоимость

продолжение на следующей странице

Таблица 3.9 – Продолжение

Способ погашения	Вид актива
	спецоснастки относить на финансовые результаты в качестве прочих расходов (Дт 91 Кт 10). 2. <i>Стоимость спецодежды</i> — допускается производить единовременное списание стоимости спецодежды, срок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, в дебет соответствующих счетов затрат на производство в момент ее передачи сотрудникам организации
Пропорционально объему продукции (работ, услуг)	Стоимость спецоснастки можно списывать исходя из натурального показателя объема продукции (работ, услуг) в отчетном периоде и соотношения фактической себестоимости объекта специальной оснастки к предполагаемому объему выпуска продукции (работ, услуг) за весь ожидаемый срок полезного использования указанного объекта

В налоговом учете:

1. Спецоснастка и спецодежда стоимостью более 40 000 руб. и со сроком полезного использования более 12 месяцев признаются амортизируемым имуществом (п. 1 ст. 256 НК РФ). Их стоимость погашается путем амортизации, которая исчисляется одним из двух методов: линейным или нелинейным (п. 1 ст. 259 НК РФ) [3].
2. Спецоснастка и спецодежда, не попавшие в состав амортизируемого имущества, включаются в состав материальных расходов (пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ).

3.9 Учет недостат и порчи, обнаруженных при приемке материалов

Порядок учета недостачи и порчи (табл. 3.10–3.11) [8, 33]:

1. *Сумма недостат и порчи в пределах норм естественной убыли* определяется путем умножения количества недостающих и (или) испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и НДС, относящиеся к ним, не учитываются.

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходятся по ценам возможной продажи. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от порчи.

Таблица 3.10 – Учет недостач и порчи в пределах норм естественной убыли

Операция	Дебет	Кредит
1. Суммы недостач, выявленные при приемке МПЗ от поставщиков в пределах норм естественной убыли (без НДС)	94	60
2. НДС со стоимости недостающих МПЗ	19	60
3. Стоимость недостающих МПЗ в пределах норм естественной убыли относится на расходы	44, 20	94
4. Принят к зачету НДС со стоимости недостач в пределах норм естественной убыли	68	19

2. Недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость включаются:

- 1) стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без налога на добавленную стоимость). По подакцизным товарам в договорную (продажную) цену включаются акцизы. Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходуется по ценам возможной продажи, с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов;
- 2) сумма ТЗР, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без налога на добавленную стоимость);
- 3) сумма НДС, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

Таблица 3.11 – Учет недостач и порчи сверх норм естественной убыли

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
<i>Недостача выявлена после предоплаты:</i>			
1. Оплата поставщику	60	51	118
2. Оприходование материалов	10	60	50
3. НДС	19	60	9
4. НДС к вычету	68	19	9
5. Суммы недостач, выявленных при приемке товаров от поставщика, сверх норм естественной убыли (с НДС)	76	60	59
6. Возможные варианты списания недостачи:			

продолжение на следующей странице

Таблица 3.11 – Продолжение

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
6.1. Возмещение суммы недостач поставщиками или виновными лицами (с учетом НДС)	51, 50, 70	76	59
6.2. Отражена недостача и списана за счет собственных средств (с учетом НДС)	94 91-2	76 94	59 59
6.3. Претензия отклонена судом и недостача списана за счет собственных средств	94 91-2	76 94	59 59

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием цен, указанных в расчетных документах, к ценам, предусмотренным в договоре (завышения цен), арифметических ошибок, допущенных в расчетных документах поставщика, и по другим подобным причинам.

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в расчетных документах поставщика расчеты не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и испорченных по вине поставщика материалов, других завышений сумм расчетного документа, о чем покупатель письменно сообщает поставщику. В этом случае неоплаченные суммы на счете учета расчетов по претензиям не отражаются.

При отсутствии оснований для предъявления претензии и (или) иска (например в случаях стихийных бедствий), а также в случаях, когда иск покупателя к поставщику и (или) транспортной организации судом не удовлетворен (полностью или частично), такие суммы недостач и потерь от порчи списываются покупателем на счет 94.

3.10 Учет неотфактурованных поставок



.....
Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком) [33].

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но неоплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и приходуются организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

.....

При этом материальные запасы приходуются и учитываются в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете по принятым в организации учетным ценам. В случаях если организация использует в качестве учетных цен фактическую

себестоимость материалов, то указанные материальные запасы приходятся по рыночным ценам.

Неотфактурованные поставки определяют в конце месяца на основе данных о фактических поступлениях материальных ценностей и расчетных документов, предъявленных для оплаты. Поставщика незамедлительно извещают о такой поставке: ему высылают письмо с приложением акта о приемке материалов.

При поступлении расчетного документа поставщика ранее сделанную запись стоимости материальных ценностей по покупным (учетным) ценам *сторнируют* и дают положительную запись на сумму счета, предъявленного к оплате.



.....
Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступили в следующем году после представления годовой бухгалтерской отчетности, то:

- 1) величина НДС принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;
- 2) уточняются расчеты с поставщиком, при этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материальных запасов и их фактической себестоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы по следующим вариантам:

а) *если материалы израсходованы, то отражается прибыль (убыток) прошлых лет:*

Д 60 К 91-1; Д 91-2 К 60;

б) *если материалы не израсходованы, то отражается уменьшение стоимости материальных запасов или увеличение стоимости материальных запасов:*

Д 60 К 10; Д 10 К 60.

.....

3.11 Учет отпуска материалов в производство и их оценка

Существуют следующие методы оценки себестоимости израсходованных МПЗ (табл. 3.12) [3, 13].

Применение одного из методов по группе (виду) производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

1. МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

2. Оценка МПЗ по средней себестоимости производится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.
3. Оценка по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО) основана на допущении, что МПЗ используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т. е. запасы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка МПЗ, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.
4. Оценка по себестоимости последних по времени приобретения МПЗ (способ ЛИФО) основана на допущении, что МПЗ, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого способа оценка МПЗ, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

Таблица 3.12 – Методы оценки себестоимости израсходованных МПЗ

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 5/01 п. 6	НК РФ ст. 254 п. 8
1. По себестоимости каждой единицы 2. По средней себестоимости (израсходованные материалы оцениваются по средним ценам) 3. ФИФО (материалы списываются в той последовательности как поступили на склад; запас оценивается по ценам последних поставок)	1. Метод оценки по стоимости единицы запасов 2. Метод оценки по средней стоимости 3. Метод оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО) 4. Метод оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)



Пример

Сальдо начальное счёта 10 = 0. В 1-ю декаду поступило 650 шт. по цене 90. В 3-ю декаду поступило 1 350 шт. по цене 110. Израсходовано за январь 900 шт. Расчет суммы списания материалов приведен в табл. 3.13–3.14 [41].

Таблица 3.13 – Оценка себестоимости израсходованных МПЗ

Средней цены	ФИФО	ЛИФО
$\frac{650 \cdot 90 + 1350 \cdot 110}{650 + 1350} = 103,5$ $900 \cdot 103,5 = 93150$	$650 \cdot 90 + 250 \cdot 110 = 86000$	$900 \cdot 110 = 99000$

Таблица 3.14 – Учет себестоимости израсходованных МПЗ

Корреспонденция		Суммы по вариантам		
Дебет	Кредит	Средней цены	ФИФО	ЛИФО
10	60	207000	207000	207000
20	10	93150	86000	99000
Сальдо конечное счета 10		133850	121000	108000

3.12 Учет продажи и прочего выбытия материалов



Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета материалов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания материалов с бухгалтерского учета подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов (табл. 3.15) [8, 33].

Таблица 3.15 – Отражение в учете прочего выбытия материалов

Операции	Дебет	Кредит
<i>Продажа материала</i>		
1. Отгрузили материалы покупателям	62	91-1
2. Списали проданные материалы	91-2	10
3. Получена оплата	51	62
4. Начислен НДС бюджету	91-3	68/НДС
<i>Безвозмездная передача</i>		
1. Списали материалы	91-2	10
2. Начислили НДС	91-3	68
<i>Вклад в уставный капитал (УК) другого предприятия</i>		
1. Передали в УК материалы	58-1	10
2. Отразили разницу между оценкой вклада и фактической себестоимостью материалов:		
а) превышение оценки вклада	58	91-1
б) оценка вклада ниже себестоимости	91-1	58
продолжение на следующей странице		

Таблица 3.15 – Продолжение

Операции	Дебет	Кредит
3. Восстановлен НДС бюджету	91	68
<i>Передача по договору мены</i>		
1. Списали материалы по договору мены	91-2	10
2. Передали по договору мены	62	91-1
3. Начислен НДС	91-3	68/НДС
4. Оприходованы материалы по договору мены	10	60
5. НДС по оприходованным материалам	19	60
6. Взаимозачет обязательств	60	62
7. НДС в зачет бюджету	68	19-3



Контрольные вопросы по главе 3

1. Какой способ оценки материалов в большей степени уменьшит прибыль в период инфляции?
2. Может ли организация самостоятельно переоценивать материалы в связи с инфляцией и отражать результаты переоценки в бухгалтерском учете?
3. В какой оценке в организациях оптовой торговли товары, приобретенные для перепродажи, принимаются к бухгалтерскому учету?
4. По какой стоимости принимаются к учету выявленные при инвентаризации излишки материальных ценностей (неучтенные материальные ценности)?
5. Цель применения счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».
6. Какие существуют варианты учета транспортно-заготовительных расходов?
7. Для каких целей предназначен счет 16 по учету отклонений в стоимости материалов?
8. Назовите и опишите методы оценки себестоимости израсходованных материально-производственных запасов.
9. На каких счетах учитываются материально-производственные запасы?
10. Что показывает остаток на счете «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на конец месяца?

Глава 4

УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Таблица 4.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
Федеральный закон	117-ФЗ	05.08.2000	Налоговый кодекс РФ. 2 часть
Федеральный закон	14-ФЗ	26.01.1996	Гражданский кодекс РФ. 2 часть
Федеральный закон	197-ФЗ	30.12.2001	Трудовой кодекс РФ
Постановление Правительства РФ	375	15.06.2007	«Об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам. . .» (ред. 20.02.2013)
Постановление Правительства РФ	922	24.12.2007	«Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» (ред. 11.11.2009)
Приказ Росстата	435	24.10.2011	«Об утверждении указаний по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения. . .» (ред. 20.02.2013)
Постановление Госкомстата РФ	1	05.01.2004	«Унифицированные формы первичной учетной документации»
Федеральный закон	255-ФЗ	29.12.2006	«Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (ред. 29.12.2012)
продолжение на следующей странице			

Таблица 4.1 – Продолжение

Документ	Номер	Дата	Название документа
Федеральный закон	81-ФЗ	19.05.1995	«О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» (ред. 28.07.2012)
Федеральный закон	213-ФЗ	24.07.2009	О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ и признании утратившими силу отдельных законодательных актов РФ в связи с принятием ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, ФСС РФ, ФФОМС РФ и ТФОМС» (ред. 03.12.2012)
Приказ Минздравсоцразвития РФ	1012н	23.12.2009	Об утверждении порядка и условий назначения и выплаты государственных пособий гражданам, имеющим детей (ред. 27.01.2012)
Федеральный закон	212-ФЗ	24.07.2009	«О страховых взносах в Пенсионный фонд РФ, ФСС РФ, ФФОМС РФ» (ред. 25.12.2012)
Федеральный закон	167-ФЗ	15.12.2001	«Об обязательном пенсионном страховании в РФ» (ред. 03.12.2012)

4.1 Виды, формы и системы оплаты труда

Различают следующие *виды оплаты труда* [4]: основная оплата и дополнительная оплата.



.....

Основная зарплата — оплата начисляется за отработанное время (оклады, тарифы, сдельная оплата); доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы (сверхурочные работы, работа в ночное время, в праздничные дни и др.); оплата простоев не по вине работника, премии и др.

.....



.....

Дополнительная оплата — за неотработанное время (отпуска основные, дополнительные, учебные, отпуска по уходу за ребенком, льготная оплата труда подростков, выполнение государственных обязанностей, выходное пособие при увольнении, оплата за время нетрудоспособности и т. п.).

.....

Существуют следующие *формы и системы оплаты труда* (табл. 4.2) [41]:

Таблица 4.2 – Формы и системы оплаты труда

Формы тарифной системы оплаты труда	Основная характеристика
1. Повременная	Зарплата работника рассчитывается исходя из установленной тарифной ставки или оклада за фактически отработанное время
Простая повременная применяется в тех случаях, когда труд работников невозможно нормировать	Заработная плата определяется путем умножения часовой тарифной ставки на количество отработанных часов
Повременно-премиальная Премии могут быть фиксированными или в сумме оклада	Процентная надбавка (месячная или квартальная премия) к месячной или квартальной зарплате
2. Сдельная	Зарплата работника рассчитывается исходя из заранее установленного размера оплаты за каждую единицу качественно выполненной работы или изготовленной продукции
Прямая сдельная	Зарплата определяется путем умножения сдельной расценки на количество произведенной продукции (выполненных операций). Сдельная расценка = тарифная ставка по разряду выполняемой работы/норма выработки
Сдельно-прогрессивная	Выработка в пределах установленной исходной нормы (базы) оплачивается по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы — по повышенным сдельным расценкам
Сдельно-премиальная	Зарплата рабочего складывается из заработка по основным сдельным расценкам, начисленного за фактическую выработку, и премии за выполнение условий и установленных показателей премирования
Аккордная	Размер оплаты выполненных работ устанавливается не за каждую производственную операцию в отдельности, а за весь комплекс работ (аккордное задание)
продолжение на следующей странице	

Таблица 4.2 – Продолжение

Формы тарифной системы оплаты труда	Основная характеристика
Косвенно-сдельная	Размер заработка работников (обычно вспомогательных рабочих) ставится в прямую зависимость от результатов труда обслуживаемых ими рабочих
Норма рабочего времени в месяц, (квартал, год)	Определяется по производственному календарю, утвержденному законодательством

4.2 Фонд заработной платы работников и выплаты социального характера

Определяются в соответствии с приказом Росстата №435.



.....
Фонд заработной платы работников списочного состава состоит из оплаты за отработанное время, оплаты за неотработанное время, единовременных поощрительных и других выплат, оплаты питания и проживания, имеющей систематический характер.



.....
В выплаты социального характера включаются суммы средств, связанные с предоставленными работникам социальными льготами, в частности на лечение, отдых, проезд, трудоустройство (без пособий из государственных социальных внебюджетных фондов).

В фонде заработной платы работников списочного состава учитываются:

1. **Оплата за отработанное время:**

- заработная плата по тарифным ставкам (должностным окладам);
- заработная плата по сдельным расценкам, в процентах от выручки, прибыли;
- комиссионное вознаграждение;
- заработная плата, выданная в неденежной форме;
- доплаты и надбавки к тарифным ставкам (должностным окладам);
- повышенная оплата труда на тяжелых работах, работах с вредными, опасными и иными особыми условиями труда, за работу в ночное время, оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни, оплата сверхурочной работы;
- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда;

- премии и вознаграждения, имеющие систематический характер;
- другие выплаты.

2. *Оплата за неотработанное время:*

- оплата ежегодных основных и дополнительных отпусков;
- оплата дополнительных отпусков;
- оплата труда при сокращенной продолжительности работы;
- оплата учебных отпусков;
- оплата (кроме стипендии) на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям с отрывом от работы;
- оплата работникам при исполнении государственных обязанностей;
- оплата работникам, привлекаемым на уборку сельскохозяйственных культур и заготовку кормов;
- оплата за время медицинского обследования, дней сдачи крови и предоставленных в связи с этим дней отдыха;
- оплата времени простоя по вине работодателя, оплата времени простоя по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- оплата за время приостановки работы из-за нарушения норм охраны труда;
- оплата времени вынужденного прогула;
- оплата дней невыхода на работу по болезни за счет средств организации, не оформленных листками временной нетрудоспособности;
- доплаты до среднего заработка, начисленные сверх сумм пособий по временной нетрудоспособности.

3. *Единовременные поощрительные и другие выплаты:*

- единовременные премии и вознаграждения;
- единовременное вознаграждение за выслугу лет;
- вознаграждение по итогам работы за год;
- денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
- материальная помощь, предоставленная всем или большинству работников;
- дополнительные денежные суммы при предоставлении работникам ежегодного отпуска (кроме отпускных сумм) в соответствии с законодательством РФ;
- другие единовременные поощрения (в связи с праздничными днями и юбилейными датами, стоимость подарков работникам и др.).

4. *Оплата питания и проживания, имеющая систематический характер:*

- оплата стоимости бесплатно предоставленного питания и продуктов работникам в соответствии с законодательством РФ или суммы соответствующего денежного возмещения (продовольственной компенсации);
- оплата (полностью или частично) организацией питания работников в денежной или неденежной формах (не предусмотренная законодательством РФ);

- оплата стоимости бесплатно предоставленных работникам в соответствии с законодательством РФ жилых помещений и коммунальных услуг или суммы соответствующего денежного возмещения (компенсации);
- суммы, уплаченные организацией в порядке возмещения расходов работников (не предусмотренные законодательством РФ) по оплате жилого помещения (квартирной платы, места в общежитии, найма) и коммунальных услуг;
- оплата стоимости (полностью или частично) предоставленного работникам топлива или суммы соответствующего денежного возмещения (компенсации).

4.3 Расходы на оплату труда в налоговом учете

Расходы на оплату труда регулируются ст. 255, гл. 25 НК РФ [3].

1. В расходы налогоплательщика 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 РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами*.
2. Затраты на оплату труда признаются расходами в целях налогообложения прибыли, если они *обоснованы и документально подтверждены* (п. 1 ст. 252 НК РФ). Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с действующим законодательством РФ.
3. К нормируемым расходам на оплату труда относятся:
 - совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», и платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и (или) негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, *не превышающем 12 процентов от суммы расходов на оплату труда*;
 - взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, а также расходы работодателей по договорам на оказание медицинских услуг, заключенным в пользу работников на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской

Федерации, включаются в состав расходов в размере, *не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда*;

- взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, включаются в состав расходов в размере, *не превышающем 15 000 рублей в год*, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных работников.

4.4 Порядок расчета средней зарплаты для оплаты отпусков и компенсаций за неиспользованный отпуск

4.4.1 Основные положения

Ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам ежегодно (ст. 122 ТК РФ) [4]. Право на ежегодный оплачиваемый отпуск возникает по истечении 6 месяцев:

- у работников за первый год работы в организации;
- женщин перед отпуском по беременности и родам и после него;
- работников в возрасте до 18 лет;
- работников, усыновивших ребенка в возрасте до 3 месяцев, и в др. случаях.

Компенсация за неиспользованный отпуск



.....
*При увольнении работникам положена **компенсация за неиспользуемый отпуск**, за все неиспользуемые отпуска (ст. 127 ТК РФ) на основании письменного заявления работника об увольнении, приказа об увольнении, записки-расчета о прекращении трудового договора.*

Компенсация за неиспользуемый отпуск рассчитывается исходя из 2,33 дня (28/12) за каждый месяц расчетного периода.

Выходное пособие



.....
*При увольнении в соответствии со ст. 178–181 ТК РФ работникам выплачивается **выходное пособие**:*

1. *В размере среднемесячного заработка (при ликвидации, сокращении штата или численности) и сохраняется средний заработок на период трудоустройства на 2 месяца*

*(не более 3 месяцев) при наличии справки о постановке на
учет в центр занятости.*

2. В размере двухнедельного заработка:

- *при несоответствии занимаемой должности (пп. А
п. 3 ст. 81 ТК РФ) при наличии медицинского освиде-
тельствования;*
- *при призыве на военную службу при наличии повестки
из военкомата;*
- *при восстановлении на работе работника, ранее вы-
полнявшего эту работу, при заявлении работника
о выходе на работу;*
- *при отказе работника от перевода в связи с переме-
щением работодателя в другую местность.*

.....

Выходное пособие рассчитывается исходя из рабочих дней и фактически на-
численной заработной платы за 12 предшествующих месяцев. Средний заработок,
сохраняемый на период трудоустройства, рассчитывается за 12 предыдущих месяцев.

4.4.2 Расчет средней заработной платы

Производится в соответствии с Постановлением Правительства №922.

Средний дневной заработок используется в следующих случаях:

- для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска;
- для других случаев, предусмотренных Трудовым кодексом Российской Фе-
дерации, кроме случая определения среднего заработка работников, кото-
рым установлен суммированный учет рабочего времени.

Основные положения:

1. Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего
полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего
нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного
федеральным законом минимального размера оплаты труда. Лицам, рабо-
тающим на условиях совместительства, средний заработок определяется
в порядке, установленном Положением №922.
2. *Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации
за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных
месяцев.*
3. Расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы
производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы
и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, пред-
шествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется сред-
няя заработная плата. При этом 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). Например, если работник идет в отпуск с 15 ноября, то в расчетный период войдут месяцы с ноября по октябрь.

4.4.3 Порядок расчета среднего заработка

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (календарных, рабочих) в периоде, подлежащем оплате.

Порядок расчета среднедневного заработка (табл. 4.3).

Таблица 4.3 – Порядок расчета среднедневного заработка

Ситуации	Средний дневной заработок
<i>Для оплаты отпуска в календарных днях</i>	<i>Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется по формулам:</i>
Все месяцы расчетного периода отработаны полностью	деление суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4)
В случае если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время (в соответствии с п. 5 Положения)	деление суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах. Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце
<i>Для оплаты отпуска в рабочих днях</i>	<i>Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели</i>

4.4.4 Особенности начисления среднего заработка в отдельных случаях

Таблица 4.4 – Начисление среднего заработка в отдельных случаях

В случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период или за период, превышающий расчетный период, либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчетного периода	средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период, равный расчетному
В случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период и до начала расчетного периода	средний заработок определяется исходя из размера заработной платы, фактически начисленной за фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка
В случае если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период, до начала расчетного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка	средний заработок определяется исходя из установленной ему тарифной ставки, оклада

4.4.5 Учитываемые и неучитываемые виды выплат для расчета среднего заработка (табл. 4.5)

Таблица 4.5 – Виды выплат для расчета среднего заработка

Учитываемые	Не учитываемые
учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя, независимо от источников этих выплат	не учитываются: – выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и другие); – суммы, начисленные за время, исключаемое из расчетного периода

Корректировка расчетного периода

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

- 1) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством РФ, за исключением перерывов для кормления ребенка;
- 2) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- 3) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- 4) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- 5) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;
- 6) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы в соответствии с законодательством РФ.

4.4.6 Корректировка средней заработной платы

При повышении в организации (филиале, структурном подразделении) тарифных ставок, окладов (должностных окладов), денежного вознаграждения средний заработок работников повышается в следующем порядке (табл. 4.6).

Таблица 4.6 – Порядок повышения среднего заработка

Период повышения заработной платы	Порядок повышения заработной платы
повышение произошло в расчетный период	выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные в расчетном периоде за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путем деления тарифной ставки, оклада (должностного оклада), денежного вознаграждения, установленных в месяце последнего повышения тарифных ставок, окладов (должностных окладов), денежного вознаграждения, на тарифные ставки, оклады (должностные оклады), денежное вознаграждение, установленные в каждом из месяцев расчетного периода
повышение произошло после расчетного периода до наступления случая сохранения среднего заработка	повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период
продолжение на следующей странице	

Таблица 4.6 – Продолжение

Период повышения зарплаты	Порядок повышения зарплаты
повышение произошло в период сохранения среднего заработка	часть среднего заработка повышается с даты повышения тарифной ставки, оклада (должностного оклада), денежного вознаграждения до окончания указанного периода

4.5 Порядок расчета пособий на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством

4.5.1 Виды страхового обеспечения

- 1) пособие по временной нетрудоспособности;
- 2) пособие по беременности и родам;
- 3) единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- 4) единовременное пособие при рождении ребенка;
- 5) ежемесячное пособие по уходу за ребенком;
- 6) социальное пособие на погребение.

Условия, размеры и порядок выплаты страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством определяются Федеральным законом №255-ФЗ, Федеральным законом №81-ФЗ, Федеральным законом от 12.01.1996 года №8-ФЗ «О погребении и похоронном деле».

4.5.2 Условия выдачи пособия по временной нетрудоспособности

1. *Размер пособия* по временной нетрудоспособности зависит от страхового стажа работника. Исчисление страхового стажа производится в календарном порядке:

До 5 лет страхового стажа	60% среднего заработка
От 5 до 8 лет страхового стажа	80% среднего заработка
Более 8 лет страхового стажа	100% среднего заработка
При заболевании в течение 30 дней после увольнения	60% среднего заработка

2. *Пособия исчисляются исходя из среднего заработка* застрахованного лица, рассчитанного за последние 2 календарных года (730 дней), предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам или отпуска по уходу за ребенком (с 2011 г.).

3. При определении среднего заработка застрахованного лица для исчисления пособия включаются все виды выплат, на которые начислялись страховые взносы.

4. Работодателем выплачивается пособие за первые три дня временной нетрудоспособности из собственных средств предприятия только в случае заболевания или полученной травмы самого работника. Указанное выше правило не распространяется на случаи, когда пособие по временной нетрудоспособности выдается в связи с необходимостью ухода за заболевшим членом семьи или ребенком, в частности при карантине, а также в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием, отпуском по беременности и родам. В перечисленных случаях пособие с первого дня нетрудоспособности выплачивается за счет средств ФСС РФ.

5. Средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам и ежемесячное пособие по уходу за ребенком, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей установленную в соответствии с Федеральным законом 212-ФЗ на соответствующий календарный год предельную величину базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ. В случае если назначение и выплата застрахованному лицу пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам осуществляются несколькими страхователями, средний заработок, исходя из которого исчисляются указанные пособия, учитывается за каждый календарный год в сумме, не превышающей указанную предельную величину, при исчислении данных пособий каждым из этих страхователей.

Предельная величина базы для начисления страховых взносов

годы	тыс. руб.	Ставка в %	
2010	415	26	
2011	463	34	
2012	512	30	Свыше 512 тыс. руб. — 10%
2013	568	30	Свыше 568 тыс. руб. — 10%

6. Назначение и выплата пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком осуществляются страхователем по месту работы (службы, иной деятельности) застрахованного лица.

Ситуации:

№1. В случае, если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая занято у нескольких страхователей и в двух предшествующих календарных годах было занято у тех же страхователей, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам назначаются и выплачиваются ему страхователями по всем местам работы, а ежемесячное пособие по уходу за ребенком — страхователем по одному месту работы по выбору застрахованного лица и исчисляются исходя из среднего заработка за время работы у страхователя, назначающего и выплачивающего пособие.

№2. Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая занято у нескольких страхователей, а в двух предшествующих календарных годах было занято у других страхователей (другого страхователя), пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком назначаются и выплачиваются ему страхователем по одному из последних мест работы по выбору застрахованного лица.

№3. Если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая занято у нескольких страхователей, а в двух предшествующих календарных годах было занято как у этих, так и у других страхователей (другого страхователя), пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам назначаются и выплачиваются ему либо страхователями по всем местам работы исходя из среднего заработка за время работы у страхователя, назначающего и выплачивающего пособие, либо страхователем по одному из последних мест работы по выбору застрахованного лица.

7. Пособие исчисляется исходя из МРОТ:

- в случае, если застрахованное лицо в расчетные периоды не имело заработка, а также в случае, если средний заработок, рассчитанный за эти периоды, в расчете за полный календарный месяц ниже минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на день наступления страхового случая, средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком, принимается равным минимальному размеру оплаты труда, установленному федеральным законом на день наступления страхового случая;
- если застрахованное лицо на момент наступления страхового случая работает на условиях неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня), средний заработок, исходя из которого исчисляются пособия в указанных случаях, определяется пропорционально продолжительности рабочего времени застрахованного лица;
- в случае, если в двух календарных годах, непосредственно предшествующих году наступления указанных страховых случаев, либо в одном из указанных годов застрахованное лицо находилось в отпуске по беременности и родам и (или) в отпуске по уходу за ребенком, соответствующие календарные годы (календарный год) по заявлению застрахованного лица могут быть заменены в целях расчета среднего заработка предшествующими календарными годами (календарным годом) при условии, что это приведет к увеличению размера пособия.

8. Порядок расчета

- а) Средний дневной заработок для исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком определяется путем деления суммы начисленного заработка за период на 730.
- б) Размер дневного пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам исчисляется путем умножения среднего дневного заработка застрахованного лица на размер пособия, установленного в процентном выражении к среднему заработку.
- в) Размер пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам определяется путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам.

9. *Размеры, условия и продолжительность выплаты пособий по временной нетрудоспособности* (табл. 4.7).

Таблица 4.7 – Размеры, условия и продолжительность выплаты пособий по временной нетрудоспособности

При амбулаторном лечении детей	За первые 10 дней — в зависимости от продолжительности страхового стажа, последующие дни — 50% среднего заработка
При стационарном лечении детей	Весь период — в зависимости от продолжительности страхового стажа
До 7 лет при амбулаторном или стационарном лечении	Не более 60 календарных дней, в исключительных случаях — 90 календарных дней
От 7 до 15 лет при амбулаторном или стационарном лечении	До 15 дней по каждому случаю, но не более 45 календарных дней по всем случаям ухода за этим ребенком
По уходу за больным ребенком-инвалидом до 15 лет	Не более 120 календарных дней по всем случаям ухода за ним
При карантине детей в возрасте до 7 лет, посещающих ДДУ	На весь период карантина
По уходу за членом семьи (в т. ч. за детьми старше 15 лет)	Не более 7 дней, по каждому случаю, но не более 30 дней в году
В связи с заболеванием или травмой	За весь период нетрудоспособности до восстановления трудоспособности или установления инвалидности с ограничением способности к труду
При долечивании	За весь период, но не более 24 дней
При инвалидности с ограничением способности к труду	Не более 4 месяцев подряд или 5 месяцев в календарном году
– Лицам, работающим по срочному трудовому договору сроком до 6 месяцев – При заболевании в период со дня заключения трудового договора до дня его аннулирования	Не более 75 дней

4.5.3 Обеспечение пособием по беременности и родам

Продолжительность выплаты пособия по беременности и родам

1. Пособие по беременности и родам выплачивается застрахованной женщине суммарно за весь период отпуска по беременности и родам продолжительностью 70 (в случае многоплодной беременности — 84) календарных дней до родов и 70 (в случае осложненных родов — 86, при рождении двух или более детей — 110) календарных дней после родов.

2. При усыновлении ребенка (детей) в возрасте до трех месяцев пособие по беременности и родам выплачивается со дня его усыновления и до истечения 70 (в случае одновременного усыновления двух и более детей — 110) календарных дней со дня рождения ребенка (детей).
3. В случае если в период нахождения матери в отпуске по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет у нее наступает отпуск по беременности и родам, она имеет право выбора одного из двух видов пособий, выплачиваемых в периоды соответствующих отпусков.



.....
Размер пособия по беременности и родам

1. Пособие по беременности и родам выплачивается застрахованной женщине в размере 100 процентов среднего заработка.
2. Застрахованной женщине, имеющей страховой стаж менее шести месяцев, пособие по беременности и родам выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом, а в районах и местностях, в которых в установленном порядке применяются районные коэффициенты к заработной плате, в размере, не превышающем минимального размера оплаты труда с учетом этих коэффициентов.

.....

4.5.4 Обеспечение ежемесячным пособием по уходу за ребенком

Условия и продолжительность выплаты ежемесячного пособия по уходу за ребенком

1. Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается застрахованным лицам (матери, отцу, другим родственникам, опекунам), фактически осуществляющим уход за ребенком и находящимся в отпуске по уходу за ребенком, со дня предоставления отпуска по уходу за ребенком до достижения ребенком возраста полутора лет.
2. Право на ежемесячное пособие по уходу за ребенком сохраняется в случае, если лицо, находящееся в отпуске по уходу за ребенком, работает на условиях неполного рабочего времени или на дому и продолжает осуществлять уход за ребенком.
3. Матери, имеющие право на пособие по беременности и родам, в период после родов вправе со дня рождения ребенка получать либо пособие по беременности и родам, либо ежемесячное пособие по уходу за ребенком с зачетом ранее выплаченного пособия по беременности и родам в случае,

если размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком выше, чем размер пособия по беременности и родам.

4. В случае, если уход за ребенком осуществляется одновременно несколькими лицами, право на получение ежемесячного пособия по уходу за ребенком предоставляется одному из указанных лиц.

Размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком

1. Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается в размере 40 процентов среднего заработка застрахованного лица, но не менее минимального размера этого пособия, установленного Федеральным законом «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей».
2. В случае ухода за двумя и более детьми до достижения ими возраста полутора лет размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком суммируется. При этом суммированный размер пособия не может превышать 100 процентов среднего заработка застрахованного лица, но не может быть менее суммированного минимального размера этого пособия.
3. При определении размера ежемесячного пособия по уходу за вторым ребенком и последующими детьми учитываются предыдущие дети, рожденные (усыновленные) матерью данного ребенка.
4. Расчет пособия: $\text{Зарплата среднедневная} \times 0,4 \times 30,4$.



.....
Сроки обращения за пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячным пособием по уходу за ребенком

1. Пособие по временной нетрудоспособности назначается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня восстановления трудоспособности (установления инвалидности), а также окончания периода освобождения от работы в случаях ухода за больным членом семьи, карантина, протезирования и долечивания.
2. Пособие по беременности и родам назначается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня окончания отпуска по беременности и родам.
3. Ежемесячное пособие по уходу за ребенком назначается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня достижения ребенком возраста полутора лет.

.....

4.6 Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)

Налогоплательщиками признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ (ст. 207 НК РФ) [3].

Налоговая база (НБ) определяется с учетом всех видов доходов, полученных в виде денежной, натуральной формы и материальной выгоды. НБ определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки (9%, 13%, 30%, 35%).

Необлагаемые налогом доходы определены в ст. 217 НК РФ.

Налоговая база корректируется на сумму стандартных вычетов (табл. 4.8).

Таблица 4.8 – Стандартные вычеты по НДФЛ

Сумма вычета, руб.	Налогоплательщики: родители, усыновители, опекуны, попечители, приемные родители, на обеспечении которых находится ребенок, имеют налоговый вычет за каждый месяц налогового периода до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом, не превысит 280 000 рублей, в следующих размерах:
1400	Вычет в размере 1400 руб. производится на первого и второго ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет
3000	Вычет в размере 3000 руб. производится на третьего и последующих детей в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет

Социальные налоговые вычеты:

- 1) в сумме, доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи, — в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% годового дохода;
- 2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком на обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 50 000 руб. в год; а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей;
- 3) в сумме уплаченной услуги по лечению, за лечение супруга (ги), родителей, детей до 18 лет в медицинских учреждениях РФ, а также в размере стоимости медикаментов, но не более 120 000 руб. в год.

Имущественные налоговые вычеты:

- 1) в суммах, полученных налогоплательщиком от продажи имущества:
 - а) жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее 3 лет, — вычет в суммах, не превышающих 1 000 000 руб.;
 - б) от продажи имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее 3 лет, — вычет в сумме, не превышающей 250 000 руб.;

- 2) в сумме, израсходованной на новое строительство либо приобретение жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов, не превышающих 2 000 000 руб., а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам, взятым и фактически израсходованным на эти цели.

4.7 Учет затрат на оплату труда

Операции по начислению оплаты труда и начислению удержаний, а также операции по выплате сумм оплаты труда отражаются в учете с использованием счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (табл. 4.9–4.10) [8].

По кредиту счета 70 отражаются суммы в корреспонденции со счетами:

- учета затрат на производство;
- учета резерва на оплату отпусков вознаграждений за выслугу лет;
- учета пособий по социальному страхованию;
- учета начисленных доходов от участия в капитале организации.

Резерв на оплату отпусков работников и вознаграждений за выслугу лет создается в соответствии с ПБУ 8/10 [16].

Таблица 4.9 – Бухгалтерские проводки по начислению заработной платы

Содержание операций	Дт	Кт
Начислена оплата труда:		
• по погрузке, выгрузке, перемещению оборудования, требующего монтажа	07	70
• работникам, занятым в капитальном строительстве	08	70
• по погрузке, выгрузке, перемещению производственных запасов	10, 15	70
• за изготовленную продукцию, работы, услуги:		
– персоналу основного производства	20	70
– персоналу вспомогательных производств	23	70
– общепроизводственному персоналу	25	70
– общехозяйственному персоналу	26	70
– за исправление брака	28	70
– работникам обслуживающих производств	29	70
– за работы, относимые к расходам будущих периодов	97	70
– персоналу, занятому сбытом продукции	44	70
– работникам, занятым в процессе получения прочих доходов	91	70
Начислена заработная плата за счет нераспределенной прибыли	84	70
Начислены пособия за счет средств Фонда социального страхования	69	70
Начислены отпускные (за счет резерва)	96	70

Таблица 4.10 – Бухгалтерские проводки по учету удержаний из сумм, начисленных на оплату труда

Наименование операций	Дт	Кт
Начислен налог на доходы физических лиц	70	68
Начислено по исполнительным листам	70	76
Начислено возмещение причиненного ущерба	70	73
Удержаны своевременно не возвращенные подотчетные суммы	70	71
Перечислено на банковский счет	70	76
Перечислено по заявлению работника	70	76
Депонированы не выплаченные в срок суммы оплаты труда	70	76
Выданы из кассы суммы, учтенные на счете 70	70	50

4.8 Страховые взносы во внебюджетные фонды

С 01 января 2010 г. отменяется единый социальный налог (ЕСН). Вместо главы 24 Налогового кодекса РФ вступает в силу закон 212-ФЗ, согласно которому уплачиваются страховые взносы в 3 внебюджетных фонда: пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования.

Тарифы страховых взносов, уплачиваемые в Пенсионный фонд РФ (ПФ)

На период 2013–2016 гг. установлены тарифы для всех страхователей по пенсионному страхованию, производящих выплаты физическим лицам (за исключением отдельных категорий).

База для начисления страховых взносов ежегодно пересматривается с учетом индексации. До 2016 г. общая ставка страховых взносов в ПФ РФ — 22%. Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов — 10%.

Тарифы страховых взносов, уплачиваемые в Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ) и в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)

На период 2013 г. для всех страхователей по обязательному социальному страхованию, производящих выплаты физическим лицам, и страхователей по обязательному медицинскому страхованию, производящих выплаты физическим лицам (за исключением отдельных категорий страхователей), установлены следующие тарифы: ФСС РФ — 2,9%, ФФОМС — 5,1%. Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов — 0%.



Контрольные вопросы по главе 4

1. Дайте определение понятию «Оплата труда».
2. Какие выплаты называют выплатами компенсирующего характера?
3. Какой вид оплаты (доплаты) включается в состав выплат, учитываемых при определении среднего заработка для расчета оплаты отпуска?

4. Дайте определение понятию «Тарифная система оплаты труда».
5. Какие формы и системы оплаты труда вы знаете? Охарактеризуйте их.
6. От чего зависит размер пособия по временной нетрудоспособности?
7. Кто является налогоплательщиками страховых взносов?
8. Какими записями в бухгалтерском учете отражается сумма причитающихся к уплате налоговых санкций по исчислению и уплате страховых взносов?
9. Отчисления на социальные нужды — дайте характеристику и отражение в учете.
10. Какой записью отражается в учете начисление заработной платы работникам, занятым исправлением брака продукции в цехе основного производства?
11. Начисление зарплаты и удержания из заработной платы — какие бухгалтерские проводки необходимо сделать?
12. Назовите страховые взносы и тарифы в 3 внебюджетных фонда.
13. Назовите условия и продолжительность выплаты ежемесячного пособия по уходу за ребенком, по беременности и родам.

Глава 5

УЧЕТ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ И ВЫПУСКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Таблица 5.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
Приказ МФ РФ	33н	06.05.1999	Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)
Приказ МФ РФ	34н	29.07.1998	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (ред. 24.12.2010 №186н)
Федеральный закон	117	05.08.2000	Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2)

5.1 Понятия «затраты», «активы», «расходы отчетного и будущих периодов»

Затраты



.....

*Под **затратами** следует понимать стоимость ресурсов, использованных на определенные цели (например, на приобретение ОС, НМА, производственных работ или услуг). Таким образом, понесенные затраты обуславливают возникновение в организации тех или иных объектов учета и образуют либо стоимость актива, либо стоимость расхода.*

.....

Затраты, образующие актив



Активы являются элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации. **Активы** — это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Затраты, образующие расход



Расходы являются элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации. **Расходы** — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала.

Расходы будущих периодов



Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и **подлежат списанию** в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида.

В частности, в составе расходов будущих периодов отражаются:

- 1) расходы, связанные с выполнением договоров строительного подряда, понесенные в связи с предстоящими работами. По мере признания выручки по договору расходы списываются для определения финансового результата отчетного периода. Такое правило содержится в п. 16 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» [10];
- 2) платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированных разовых платежей, которые отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора (п. 39 ПБУ 14/2007) [22];
- 3) расходы, связанные с горно-подготовительными работами и подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером, а также с освоением новых производств, установок и агрегатов и пр. (комментарий к счету 97 «Расходы будущих периодов» в Инструкции по применению Плана счетов; п. 94 Методических указаний по учету МПЗ) [8, 33];

- 4) переходящие расходы, которые признаются в отчете о прибылях и убытках путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем (п. 19, 9 ПБУ 10/99) [18].

Расходы отчетного периода

Бухгалтерский учет расходов отчетного периода организации осуществляется в соответствии с Приказом МФ РФ от 06.05.99 №33н «Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” (ПБУ 10/99)» (табл. 5.2) [7, 18].

Таблица 5.2 – Бухгалтерский и налоговый учет расходов отчетного периода

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 10/99	Глава 25 НК РФ Ст. 252 <i>Расходы. Группировка расходов</i>
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)	Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода
Не признается расходами организации выбытие активов: 1) в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов; 2) вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций; 3) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.; 4) в порядке предварительной оплаты; 5) в виде авансов, задатка в счет оплаты; 6) в погашение кредита, займа	
Классификация расходов: 1) расходы по обычным видам деятельности; 2) прочие расходы	Классификация расходов: 1) расходы, связанные с производством и реализацией; 2) внереализационные расходы

5.2 Расходы в бухгалтерском и налоговом учете

5.2.1 Расходы по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете

Можно выделить следующие *виды группировок затрат*:

I. Группировка расходов, в зависимости от стадии возникновения:

- 1) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- 2) расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов.

II. Группировка расходов по экономическим элементам:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

III. Группировка расходов по статьям калькуляции:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) комплектующие изделия и полуфабрикаты;
- 3) заработная плата производственных рабочих;
- 4) отчисления на социальные нужды с заработной платы производственных рабочих;
- 5) общепроизводственные расходы;
- 6) общехозяйственные расходы;
- 7) производственная себестоимость (сумма строк 1–6);
- 8) расходы на продажу (коммерческие расходы);
- 9) полная себестоимость (строка 7 + строка 8).

5.2.2 Расходы, связанные с производством и реализацией в налоговом учете

В Налоговом Кодексе выделены следующие группировки расходов:

I. Классификация расходов в зависимости от порядка списания суммы расходов в уменьшение доходов (ст. 318):

- 1) прямые расходы;
- 2) косвенные расходы.

Производственные предприятия

К прямым расходам относятся:

- 1) материальные затраты, определяемые в соответствии с пп. 1 и 4 п. 1 ст. 254 НК [3];

- 2) расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- 3) суммы страховых взносов, начисленных на указанные суммы расходов на оплату труда;
- 4) суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся:

все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

Списание расходов

- Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода.
- Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном периоде, также относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном периоде продукции.

Торговые предприятия

К прямым расходам относятся:

- 1) стоимость купленных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде;
- 2) суммы расходов на доставку (транспортные расходы) купленных товаров до склада налогоплательщика-покупателя товаров, в случае, если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров.

К косвенным расходам относятся:

все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК, осуществленные в текущем месяце. Они уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

II. *Классификация расходов по экономическому содержанию* (ст. 253):

- 1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- 2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- 3) расходы на освоение природных ресурсов;
- 4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- 5) расходы на обязательное и добровольное страхование;
- 6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

III. *Классификация расходов по экономическим элементам* (ст. 253):

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

5.3 Прочие расходы в бухгалтерском и налоговом учете

Классификация прочих расходов в бухгалтерском и налоговом учете представлена в табл. 5.3 [3, 18].

Таблица 5.3 – Классификация прочих расходов в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 10/99	Ст. 265 <i>Внереализационные расходы</i>
<i>Прочие расходы</i>	В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией
Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации	Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу) (п. 1.1)
Расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности	Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу) (п. 1.1)
Расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций	—
Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции	—
продолжение на следующей странице	

Таблица 5.3 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)	Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в т. ч. процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам (п. 1.2)
Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями	Расходы на услуги банков, включая услуги, связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа в порядке, предусмотренном статьей 46 НК, с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент-банк» (п. 1.15)
Отчисления в оценочные резервы (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности	Расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам (в порядке, установленном ст. 266 НК) (п. 1.7)
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	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 (п. 1.13)
Возмещение причиненных организацией убытков	То же п. 1.13
Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году	В виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде (п. 2.1)
Суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания	Суммы безнадежных долгов, а в случае если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва (п. 2.2)
Курсовые разницы	– Расходы в виде отрицательной <i>курсовой разницы</i> (п. 1.5); – Расходы в виде <i>суммовой разницы</i> (п. 1.5.1);
продолжение на следующей странице	

Таблица 5.3 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
	– Расходы в виде отрицательной разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ (п. 1.6)
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	—
Расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств	Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций (п. 2.6)
Прочие расходы (без расшифровки)	Приведена подробная расшифровка прочих расходов

5.4 Признание расходов в бухгалтерском и налоговом учете

5.4.1 Признание расходов в бухгалтерском учете

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий [18]:

- 1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- 2) сумма расхода может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Основные положения по признанию расходов:

1. Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

2. Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.
3. Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).
4. Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).
5. Если организацией-субъектом малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, а также социально ориентированной некоммерческой организацией принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

5.4.2 Принятие расходов в бухгалтерском учете

Определение величины расходов в бухгалтерском учете представлено в таблице 5.4 [18].

Таблица 5.4 – Принятие расходов в бухгалтерском учете

Виды расходов	Определение величины расходов
Расходы по обычным видам деятельности	Расходы принимаются к бухучету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (п. 6). Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухучету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (п. 6)
Прочие расходы:	
Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме ин. валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах	Принимаются как расходы по обычным видам деятельности
продолжение на следующей странице	

Таблица 5.4 – Продолжение

Виды расходов	Определение величины расходов
других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями	
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков	Принимаются к бухучету в суммах, присужденных судом или признанных организацией
Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания	Включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации
Суммы уценки активов	Определяются в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов

5.4.3 Признание расходов в налоговом учете

Порядок признания расходов при методе начисления определен в ст. 272, 318–320 НК [3].



.....
 Расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя:

- из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения);
- принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного периода).

Распределение расходов:

1. В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.
2. Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

5.5 Система счетов бухгалтерского учета расходов по обычным видам деятельности

Система счетов учета расходов предусмотрена Планом счетов [8].

Счет 20 «Основное производство»



.....
Счет 20 предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации (табл. 5.5).
.....

Таблица 5.5 – Отражение в учете операций по счету 20

Операции	Дебет	Кредит
Сальдо — стоимость незавершенного производства	20	
1. Прямые затраты, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг	20	10, 70, 69, 02
2. Расходы вспомогательных производств	20	23
3. Расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства	20	25, 26
4. Потери от брака	20	28
5. Суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг	43, 40, 90	20

Аналитический учет по счету 20 ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Если формирование информации о расходах по обычным видам деятельности не ведется на счетах 20–29, то аналитический учет по счету 20 осуществляется также по подразделениям организации.

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»



.....
Счет 21 предназначен для обобщения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих обособленный их учет (табл. 5.6).
.....

Таблица 5.6 – Отражение в учете операций по счету 21

Операции	Дебет	Кредит
Сальдо отсутствует		
1. Расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов	21	20
2. Стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку	20	21
3. Стоимость полуфабрикатов, проданных другим организациям и лицам	90	21

Аналитический учет по счету 21 ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

Счет 23 «Вспомогательные производства»



.....
Счет 23 предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации (табл. 5.7).

Таблица 5.7 – Отражение в учете операций по счету 23

Операции	Дебет	Кредит
Сальдо — стоимость незавершенного производства	23	
1. Прямые расходы, связанные непосредственно с выполнением работ и оказанием услуг	23	10, 70, 69
2. Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств	23	25, 26
3. Потери от брака	23	28
4. Отпуск продукции (работ, услуг) основному производству	20	23
5. Отпуск продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам или хозяйствам	29	23
6. Выполнение работ и услуг для сторонних организаций	90	23

Аналитический учет по счету 23 ведется по видам производств.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»



.....
Счет 25 предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации (табл. 5.8).

Аналитический учет по счету 25 ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Таблица 5.8 – Отражение в учете операций по счету 25

Операции	Дебет	Кредит
Сальдо отсутствует		
1. Учетная стоимость отпущенных материалов	25	10
2. Расходы на оплату труда и соц. нужды	25	70, 69
3. Списание части затрат на исправление брака продукции, на обслуживающие производства и хозяйства	28, 29	25
4. Списание части затрат на продукцию основного и вспомогательного производств	20, 23	25

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»



.....
Счет 26 предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т. п. услуг;
- другие аналогичные по назначению управленческие расходы (табл. 5.9).

Таблица 5.9 – Отражение в учете операций по счету 26

Операции	Дебет	Кредит
Сальдо отсутствует		
1. Учетная стоимость отпущенных материалов	26	10
2. Расходы на оплату труда	26	70, 69
3. Списание части затрат на работы, выполненные цехами вспомогательных производств на сторону	23	26
4. Списание части затрат на работы, выполненные обслуживающими производствами и хозяйствами на сторону	29	26
5. Списание остальной части затрат на продукцию основного производства	20	26
продолжение на следующей странице		

Таблица 5.9 – Продолжение

Операции	Дебет	Кредит
6. Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), списывают расходы на ведение этой деятельности	90	26

Аналитический учет по счету 26 ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др.

Счет 28 «Брак в производстве»



.....
Счет 28 предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве (табл. 5.10).

Таблица 5.10 – Отражение в учете операций по счету 28

Операции	Дебет	Кредит
1. Учетная стоимость материалов, израсходованных на исправление брака продукции	28	10
2. Расходы на оплату труда рабочих за исправление брака продукции и налоги	28	70, 69
3. Списывается фактическая стоимость окончательного неисправленного брака	28	20, 23
4. Оприходование лома и отходов окончательного брака	10	28
5. Списание расходов на виновников окончательного и исправимого брака	70, 73	28
6. Списание разности между себестоимостью неисправленного брака с учетом расходов на его исправление и суммой возмещения	20, 23	28

Аналитический учет по счету 28 ведется по отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»



.....
Счет 29 предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации (табл. 5.11).

На данном счете могут быть отражены затраты состоящих на балансе организации обслуживающих производств и хозяйств, деятельность которых не связана

с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации:

- ЖКХ (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных, бань и т. п.);
- пошивочных и других мастерских бытового обслуживания;
- столовых и буфетов;
- детских дошкольных учреждений (садов, яслей);
- домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного и культурно-просветительного назначения;
- научно-исследовательских и конструкторских подразделений.

Таблица 5.11 – Отражение в учете операций по счету 29

Операции	Дебет	Кредит
Сальдо — фактическая стоимость незавершенного производства	29	
1. Стоимость сырья и материалов, отпущенных в обслуживающие производства и хозяйства	29	10
2. Расходы на оплату труда рабочим обслуживающих производств и хозяйств	29	70, 69
3. Расходы вспомогательных производств	29	23
4. Общехозяйственные и управленческие расходы	29	25, 26
5. Оприходование материальных ценностей, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами	10	29
6. Учет затрат подразделений — потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами	23	29
7. Продажа сторонним организациям и лицам работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами	90	29

Аналитический учет по счету 29 ведется по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат этих производств и хозяйств.

5.6 Учет расходов на продажу

5.6.1 Учет расходов на продажу в производственных организациях

Бухгалтерский учет [8]



.....
Расходы на продажу — это расходы предприятия, связанные с отгрузкой и реализацией продукции (расходы на сбытовую деятельность производителя).



.....
Счет 44 «Расходы на продажу» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 могут быть отражены следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (свеклу, молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), на счете 44 могут быть отражены следующие расходы:

- операционные расходы;
- общезаготовительные расходы;
- на содержание заготовительных и приемных пунктов;
- на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.



.....
 По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

Эти суммы списываются *полностью или частично* в дебет счета 90 «Продажи» [8, 18]:

1. *Полное списание расходов на продажу.*

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) полностью в отчетном году в качестве расходов по обычным видам деятельности.

2. *Частичное списание расходов на продажу.*

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, — расходы на упаковку и транспортировку могут списываться пропорционально себестоимости отгруженной продукции. Все остальные расходы,

связанные с продажей продукции (товаров, работ, услуг), ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг) в полной сумме.

Алгоритм списания расходов на продажу:

1. Находится *процент расходов на продажу (ПРП)*

$$\text{ПРП} = \frac{\text{Сн } 44/1 + \text{ОД } 44/1}{\text{Сн } 43 + \text{ОД } 43} \quad \text{или} \quad \frac{\text{Сн } 44/1 + \text{ОД } 44/1}{\text{Ск } 43 + \text{ОК } 43}.$$

2. Определяются расходы на продажу, подлежащие списанию:

$$\text{ОБ(Д } 90 \text{ К } 44) = \text{ПРП} \cdot \text{ОБ(Д } 90 \text{ К } 43),$$

где Сн 43, 44/1 — сальдо начальное по счетам 43 «готовая продукция», 44/1 «расходы на транспортировку и упаковку»; Ск 43 — сальдо конечное по счету 43; ОД, ОК — обороты дебетовый, кредитовый; ОБ — оборот.

Налоговый учет



.....
Расходы на продажу в производственных организациях относятся к косвенным расходам и списываются в полной сумме в отчетном периоде. Если в бухгалтерском учете будет выбран метод частичного списания расходов на транспортировку и упаковку, то будут возникать временные разницы.
.....

5.6.2 Учет расходов на продажу в торговых организациях

Бухгалтерский учет [8]



.....
Если в учетной политике предприятия не отражено, что транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) учитываются на счете 41, то данные расходы будут учитываться на счете 44.
.....

На счете 44 могут быть отражены следующие расходы (издержки обращения):

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

По дебету счет 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы расходов, связанных с продажей товаров. В целях бухгалтерского учета эти суммы полностью

или частично списываются в дебет счета 90 «Продажи». Данный момент необходимо отразить в учетной политике.

При частичном списании расходы на транспортировку распределяются между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца.

Алгоритм списания расходов на продажу:

1. Рассчитывается *процент транспортных расходов* (ПТР) по формуле:

$$\text{ПТР} = \frac{\text{Сн } 44/1 + \text{ОД } 44/1}{\text{Сн } 41 + \text{ОД } 41} \quad \text{или} \quad \frac{\text{Сн } 44/1 + \text{ОД } 44/1}{\text{Ск } 41 + \text{ОК } 41}.$$

2. Определяется сумма транспортных расходов, подлежащая списанию:

$$\text{ОБ(Д } 90 \text{ К } 44/1) = \text{ПТР} \cdot \text{ОБ(Д } 90 \text{ К } 41),$$

где Сн 44/1, 41 — сальдо начальное по счетам 41/1 «транспортно-заготовительные расходы», 41 «товары»; Ск — сальдо конечное по счету 41; ОД, ОК — оборот дебетовый, оборот кредитовый; ОБ — оборот.

Налоговый учет (ст. 320 НК РФ) [3]



.....
 Налогоплательщики, осуществляющие оптовую, мелкооптовую и розничную торговлю, формируют расходы на реализацию (издержки обращения) с учетом следующих особенностей.

В течение текущего месяца издержки обращения формируются в соответствии с Главой 25 НК. При этом в сумму издержек включаются также расходы налогоплательщика-покупателя товаров на доставку этих товаров в случае, если такая доставка не включается в цену приобретения товаров по условиям договора, складские расходы и иные расходы текущего месяца, связанные с приобретением и реализацией товаров.

К издержкам обращения не относится стоимость покупных товаров, которая учитывается при их реализации в соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ. Стоимость покупных товаров, отгруженных, но не реализованных на конец месяца, не включается налогоплательщиком в состав расходов, связанных с производством и реализацией, до момента их реализации.

Расходы текущего месяца разделяются на прямые и косвенные (табл. 5.12).

Таблица 5.12 – Списание прямых расходов

Прямые расходы	Состав расходов	Списание расходов
1. Покупная стоимость товаров	– Суммы, уплаченные поставщику и др. расходы: таможенная пошлина, сборы и т. д. – Налогоплательщик самостоятельно определяет структуру расходов	Списывается покупная стоимость реализованных товаров
продолжение на следующей странице		

Таблица 5.12 – Продолжение

Прямые расходы	Состав расходов	Списание расходов
2. Транспортные расходы	Расходы по доставке товаров до склада покупателя	Расходы распределяются на остатки нереализованных товаров <i>по среднему проценту</i>

К прямым расходам относятся стоимость покупных товаров, реализованных в данном отчетном (налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку (транспортные расходы) покупных товаров до склада налогоплательщика-покупателя товаров, в случае если эти расходы не включены в цену приобретения этих товаров. Транспортные расходы распределяются на остатки нереализованных товаров по среднему проценту.

Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 265 НК РФ, осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

5.7 Учет выпуска продукции

Учет выпуска продукции осуществляется по двум методам:

- 1) по фактической себестоимости;
- 2) по нормативной (плановой) себестоимости.

5.7.1 Учет выпуска продукции по фактической себестоимости



.....

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность [8].

.....

Не относится на счет 43:

1. Стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции организации) или в качестве товаров для продажи, учитывается на счете 41 «Товары».
2. Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 «Продажи».

3. Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 43 может не приходоваться, а учитывается на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

Расчет себестоимости выпускаемой и отгруженной продукции возможен по 2 вариантам:

- 1) по оптовым ценам и фактической себестоимости;
- 2) по учетным ценам и отклонениям учетной цены от себестоимости.

I. Применение оптовых цен и фактической себестоимости.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 в дебет счета 90 «Продажи» (Д 90 К 43). Для определения суммы списания себестоимости необходимо произвести расчет (пример в табл. 5.13) [41].

Таблица 5.13 – Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции по I варианту

Показатели	По себестоимости		По оптовым ценам (без НДС)	
	Сумма	Отражение в учете	Сумма	Отражение в учете
1. Остаток готовой продукции на складе	7000	Сн 43	8000	—
2. Выпущено за отчетный период готовой продукции	10000	Д 43 К 20	12000	—
3. Итого (стр. 1 + стр. 2)	17000	—	20000	—
4. Отгружено покупателям за отчетный период	$\frac{17000}{20000} \times 5000 = 4250$	Д 90-2 К 43	5000 (6000 – 1000)	Д 62 К 90-1 (без НДС)
5. Остаток готовой продукции на конец (стр. 3 – стр. 4)	12750	Ск 43	15000	—

II. Применение учетных цен и отклонений.

При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т. п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции.

Алгоритм расчета фактической производственной себестоимости (пример в таблице 5.14):

1. Расчет процента отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам:

$$\text{Процент отклонения} = \frac{\begin{array}{c} \text{отклонения на остаток продукции} \\ \text{на начало месяца} + \text{отклонения по продукции,} \\ \text{поступившей на склад в течение месяца} \end{array}}{\text{стоимость всей продукции по учетным ценам}}.$$

2. Расчет суммы отклонений:

$$\text{Сумма отклонений (+)} = \text{Процент отклонений} \cdot \text{оборот (Д 90/2 К 43)}.$$

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам в конце месяца отражаются дополнительной или сторнированной записью: Д 43 К 20.

Таблица 5.14 – Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции по II варианту

Показатель	По твердым учетным ценам	Отражение в учете по учетным ценам	По фактической себестоимости	Отклонение (+, -)	Отражение в учете отклонений
Остаток готовой продукции на начало месяца	300	Сн 43	306	+6	
Поступило из производства	2 700	Д 43 К 20	2 724	+24	Д 43 К 20
Итого	3 000		3 030	+30	
Отношение отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам к стоимости по учетным ценам	х		х	$(30/3000) \times 100\% = 1,0\%$	
Отгружено товаров	2 500	Д 90-2 К 43	$(2\,500 + 25) = 2\,525$	$(2500 \cdot 1\%) = +25$	Д 90-2 К 43
Остаток готовой продукции на конец месяца	500		$(500 + 5) = 505$	$(500 \cdot 1\%) = +5$	

5.7.2 Учет выпуска продукции по нормативной (плановой) себестоимости



Пример

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции по нормативной и фактической себестоимости (табл. 5.15) [8].

По дебету счета 40 отражается фактическая себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту — нормативная или плановая себестоимость.

Таблица 5.15 – Отражение в учете операции при нормативном методе

Операции	Дебет	Кредит	I вариант	II вариант
1. Списание нормативной (плановой) себестоимости продукции (работ, услуг) в течение месяца	43	40	100	200
2. Списание фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) в конце месяца	40	20, 23, 29	150	180
3. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 на последнее число месяца определяется отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной (плановой) и списывается с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) списывается дополнительной записью, а экономия — способом «красное сторно»	90-2	40	50	-20

Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывается на счет 90.



Контрольные вопросы по главе 5

1. Что понимается под косвенными расходами?
2. Какое выбытие активов в соответствии с ПБУ 10/99 не признается расходом?
3. Дайте определение внереализационным расходам в налоговом учете.
4. Назовите, какие расходы и потери для целей налогообложения приравниваются к материальным расходам.
5. В каком размере материальные расходы включаются в себестоимость?
6. Какие расходы в соответствии с ПБУ 10/99 являются прочими расходами?
7. Назовите условия распределения расходов.
8. Назовите и охарактеризуйте системы счетов бухгалтерского учета затрат.
9. Какие расходы уменьшают доходы от реализации текущего месяца?
10. Классификация расходов по экономическим элементам в бухгалтерском учете и налоговом учете — в чем отличие?
11. Материальные расходы как элемент себестоимости — дайте характеристику.
12. Расходы на оплату труда, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг).
13. Дайте характеристику внереализационных расходов в налоговом учете.
14. Дайте характеристику расходов на продажу.
15. На каком счете учитываются расходы на рекламу?
16. Прочие расходы в бухгалтерском учете (не связанные с производством и реализацией) — дайте классификацию.

Глава 6

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Таблица 6.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
Федеральный закон	173-ФЗ	10.12.2003	«О валютном регулировании и валютном контроле» (ред. 06.12.2011 №409-ФЗ)
Федеральный закон	54-ФЗ	22.05.2003	«О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (ред. 25.06.2012 №94-ФЗ)
Положение ЦБ РФ	383-П	19.06.2012	Положение о правилах осуществления перевода денежных средств
Указание ЦБ РФ	1843-У	20.06.2007	«О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступающих в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» (ред. 28.04.2008)
Приказ МФ РФ	154н	27.11.2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2006)
продолжение на следующей странице			

Таблица 6.1 – Продолжение

Документ	Номер	Дата	Название документа
Положение ЦБ РФ	373-П	12.10.2011	«Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ»
Инструкция ЦБ РФ	111-И	30.03.2004	Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке РФ (в ред. от 29.03.2006 №1676-У)

6.1 Порядок учета кассовых операций

6.1.1 Общие положения по учету кассовых операций

Порядок учета кассовых операций регулируется Положением о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ №373-П [40].

Лимит остатка наличных денег



.....
 Для ведения кассовых операций юридическое лицо, индивидуальный предприниматель устанавливают **максимально допустимую сумму наличных денег**, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций, определенном руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем.

Определение лимита остатка наличных денег

I. При наличии поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги:

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{V}{P} \cdot N_c,$$

где L — лимит остатка наличных денег в рублях; V — объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях; P — расчетный период, определяемый юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92-х рабочих дней юридического лица, индивидуального предпринимателя); N_c — период времени между днями сдачи в банк юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем наличных денег, поступивших за проданные товары,

выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица, индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, — четырнадцати рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы определяется после прекращения действия непреодолимой силы.



Пример

Например, при сдаче наличных денег в банк один раз в три дня этот период равен трем рабочим дням. При определении могут учитываться местонахождение, организационная структура, специфика деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

II. При отсутствии поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги:

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{R}{P} \cdot Nn,$$

где L — лимит остатка наличных денег в рублях; R — объем выдач наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, за расчетный период в рублях; P — расчетный период, определяемый юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем, за который учитывается объем выдач наличных денег в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов выдач наличных денег, а также динамика объемов выдач наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92-х рабочих дней юридического лица, индивидуального предпринимателя); Nn — период времени между днями получения по денежному чеку в банке юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица, индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, — четырнадцати рабочих дней.

Наличные деньги сверх установленного лимита



Юридическое лицо, индивидуальный предприниматель обязаны хранить на банковских счетах в банках наличные деньги сверх установленного лимита остатка наличных денег.



.....

Накопление юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, других выплат, включенных в фонд заработной платы, и выплат социального характера, включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций.

.....

Ответственность за ведение кассовых операций

Кассовые операции ведутся у юридического лица, индивидуального предпринимателя кассовым или иным работником, определенным указанными лицами из числа своих работников (кассир), с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии у юридического лица, индивидуального предпринимателя нескольких кассиров один из них выполняет функции старшего кассира (старший кассир).



.....

Кассовые операции могут проводиться руководителем.

.....

6.1.2 Организация работы по ведению кассовых операций

Кассовые документы и кассовая книга

Кассовые операции, проводимые юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем, оформляются *кассовыми документами*: приходными кассовыми ордерами 0310001, расходными кассовыми ордерами 0310002.

В кассовых документах указывается основание для их оформления и перечисляются прилагаемые подтверждающие документы (расчетно-платежные ведомости 0301009, платежные ведомости 0301011, заявления, счета, другие документы).

Внесение исправлений в кассовые документы не допускается.

Для учета поступающих в кассу наличных денег и выдаваемых из кассы, юридическое лицо, индивидуальный предприниматель ведут кассовую книгу 0310004.

Записи в кассовой книге осуществляются кассиром по каждому приходному кассовому ордеру (расходному кассовому ордеру), оформленному на полученные (выданные) наличные деньги. Кассир сверяет данные, содержащиеся в кассовой книге, с данными кассовых документов, выводит в кассовой книге сумму остатка наличных денег на конец рабочего дня и проставляет подпись.

Кассовые документы, кассовая книга, книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 могут оформляться на бумажном носителе или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации.

Заверительная надпись о количестве листов кассовой книги (книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств) подписывается руководителем и главным бухгалтером, а при отсутствии главного бухгалтера — только руководителем и скрепляется оттиском печати юридического лица, оттиском печати (при наличии) индивидуального предпринимателя.

Выдача наличных денег под отчет



.....

Для выдачи наличных денег на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя, работнику под отчет (далее — подотчетное лицо) расходный кассовый ордер оформляется согласно письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему собственноручную надпись руководителя о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату.

.....

Подотчетное лицо обязано в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу предъявить главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии — руководителю авансовый отчет с прилагаемыми подтверждающими документами. Проверка авансового отчета главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии — руководителем, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем.

Выдача наличных денег под отчет проводится при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

Сроки выдачи заработной платы, стипендий и других выплат

Предназначенная для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости). Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем. Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

Реестр депонированных сумм

В последний день выдачи наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат, кассир в расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) проставляет оттиск штампа или делает надпись «депонировано» напротив фамилий работников, которым не проведена выдача наличных денег, подсчитывает и записывает в итоговой строке сумму фактически выданных наличных денег и сумму, подлежащую депонированию и сдаче в банк, и оформляет в произвольной форме реестр депонированных сумм.

На фактически выданные суммы наличных денег по расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости) оформляется расходный кассовый ордер, номер

и дату которого кассир проставляет на последней странице расчетно-платежной ведомости (платежной ведомости).

6.2 Безналичная форма расчетов

Регулируется Положением «О правилах осуществления перевода денежных средств» от 19 июня 2012 г. №383-П [39].

Банки осуществляют перевод денежных средств по банковским счетам и без открытия банковских счетов в соответствии с федеральным законом и нормативными актами Банка России в рамках применяемых форм безналичных расчетов на основании распоряжений о переводе денежных средств, составляемых плательщиками, получателями средств, а также лицами, органами, имеющими право на основании закона предъявлять распоряжения к банковским счетам плательщиков (взыскатели средств), банками.

Перевод денежных средств осуществляется в рамках следующих форм безналичных расчетов:

- расчетов платежными поручениями;
- расчетов по аккредитиву;
- расчетов инкассовыми поручениями;
- расчетов чеками;
- расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств (прямое дебетование);
- расчетов в форме перевода электронных денежных средств.

Формы безналичных расчетов избираются плательщиками, получателями средств самостоятельно и могут предусматриваться договорами, заключаемыми ими со своими контрагентами.

Банки осуществляют перевод денежных средств по банковским счетам посредством:

- списания денежных средств с банковских счетов плательщиков и зачисления денежных средств на банковские счета получателей средств;
- списания денежных средств с банковских счетов плательщиков и выдачи наличных денежных средств получателям средств — физическим лицам;
- списания денежных средств с банковских счетов плательщиков и увеличения остатка электронных денежных средств получателей средств.

Перевод денежных средств осуществляется банками по распоряжениям клиентов, взыскателей средств, банков в электронном виде, в том числе с использованием электронных средств платежа, или на бумажных носителях.

Формы платежного поручения, инкассового поручения, платежного требования, платежного ордера на бумажных носителях приведены в приложениях к Положению.

Платежные поручения, инкассовые поручения, платежные требования, платежные ордера, банковские ордера являются расчетными (платежными) документами.

Количество экземпляров распоряжений на бумажных носителях устанавливается банком.

Банки не вмешиваются в договорные отношения клиентов. Взаимные претензии между плательщиком и получателем средств, кроме возникших по вине банков, решаются в установленном федеральным законом порядке без участия банков.

6.3 Учет операций по кассе и расчетному счету

Отражение в бухгалтерском учете операций по кассе и расчетному счету представлено в табл. 6.2 [8, 41].

Таблица 6.2 – Отражение в бухгалтерском учете операций по кассе и расчетному счету

Операция	Дебет	Кредит
Операции по Дебету счетов 50, 51		
Поступление арендной платы	51, 50	76-3
Поступление выручки от реализации продукции, работ, услуг	51, 50	62
Поступление выручки за реализуемые основные средства и нематериальные активы	51, 50	62
Зачисление на расчетный счет наличных средств, сданных из кассы	51	50
Зачисление на расчетный счет средств, числящихся в пути	51	57
Возврат краткосрочного займа заемщиком	51, 50	58
Возврат дебиторской задолженности поставщика	51, 50	60
Возврат ранее выданного подрядчику аванса	51, 50	60/ав.
Поступление сумм по выставленным претензиям, учет невыясненных денежных поступлений	51, 50	76-2
Поступление от заказчика аванса	51, 50	62/ав.
Поступление от страховых компаний страховых возмещений	51, 50	76-1
Возврат по расчетам с налоговой службы	51	68
Поступления от внебюджетных фондов	51	69
Поступление сумм от учредителей	51, 50	75
Поступления от дочерних предприятий	51, 50	79
Поступление доходов по ценным бумагам, поступление доходов прошлых лет, поступление штрафов, пени, неустойки	51, 50	91-1
Поступление сумм в счет будущих доходов (арендная плата, квартплата)	51, 50	98-1
Поступление сумм в счет безвозмездной помощи	51, 50	98-2
Зачисление краткосрочных кредитов	51, 50	66
Зачисление долгосрочных кредитов	51, 50	67
Поступление из бюджета на целевые расходы	51, 50	86
продолжение на следующей странице		

Таблица 6.2 – Продолжение

Операция	Дебет	Кредит
Операции по Кредиту счетов 51, 50		
Оплачено приобретение ценных бумаг	58	51, 50
Получены наличные денежные средства в кассу из банка	50	51
Оплата денежных документов (почтовых, пошлинных марок, путевок)	50-3	51, 50
Оплата счетов поставщиков, подрядчиков за все виды поставок товарно-материальных ценностей, оказанных услуг, работ	60	51, 50
Списание сумм по удовлетворенным претензиям в пользу покупателя	76-2	51, 50
Возврат ранее полученных авансов от покупателей	62/ав	51, 50
Перечисление взносов страховым компаниям по договорам индивидуального и личного страхования	76-1	51, 50
Перечислены налоги в бюджет	68	51
Перечислены страховые взносы в фонды (пенсионный, медицинского страхования, социального страхования)	69	51
Перечислены дивиденды юридическим лицам	76-3	51, 50
Перечислены алименты, арендная плата	76-3	51, 50
Перечислены средства дочерним предприятиям	79	51, 50
Уплата штрафов, пени, неустоек по хозяйственным договорам, судебные сборы, комиссионные банку	76-2	51, 50
Погашение краткосрочных ссуд и кредитов	66	51, 50
Погашение долгосрочных ссуд и кредитов	67	51, 50



.....
На счете 50-3 учитываются: марки государственной пошлины, вексельные марки, почтовые марки, авиабилеты и другие документы, которые хранятся только в кассе и для учета которых открывается отдельная кассовая книга (табл. 6.3).

Таблица 6.3 – Учет операций по счету 50-3

Операция	Дебет	Кредит
Приобретение денежных документов	50-3	50-1, 51, 60, 71
Израсходованы денежные документы	71, 20, 70 и др.	50-3



.....
Счет 57 «Переводы в пути» предназначен для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в российской и иностранных валютах в пути, т. е. денежных сумм, внесенных в кассы банка, сберкассы или кассы почтовых отделений, для зачисления на расчетный или иной счет предприятия, но еще не зачисленных по назначению (табл. 6.4).

Таблица 6.4 – Учет операций по счету 57

Операция	Дебет	Кредит
Наличные деньги сданы инкассаторам или на почту	57	50-1, 2
Зачисление на расчетный счет	51	57

Движение денежных средств отражается в отчетности в соответствии с ПБУ 23/2011 [31]. Отчет о движении денежных средств входит в состав бухгалтерской отчетности организации [37].

6.4 Учет операций по валютному счету

6.4.1 Валютный счет

Уполномоченные банки открывают резидентам в соответствии с Инструкцией ЦБ РФ №111-И на основании договора банковского счета:

- транзитный валютный счет;
- текущий валютный счет.

Транзитный валютный счет [6]

Операции по дебету счета 52-1: на транзитный валютный счет поступления в иностранной валюте зачисляются в полном объеме согласно п. 2.2 Инструкции №111-И. Исключения составляют следующие поступления иностранной валюты, зачисляемые на текущий валютный счет:

- 1) денежные средства, поступающие с одного текущего валютного счета резидента, открытого в уполномоченном банке, на другой текущий валютный счет этого резидента, открытый в этом уполномоченном банке;
- 2) денежные средства, поступающие от уполномоченного банка, в котором открыт текущий валютный счет резидента, по заключенным между ними договорам;
- 3) денежные средства, поступающие с текущего валютного счета одного резидента на текущий валютный счет другого резидента, открытых в одном уполномоченном банке.

Операции по кредиту счета 52-1: с транзитного валютного счета денежные средства списываются:

- 1) для оплаты расходов и иных платежей, указанных в законе №173-ФЗ [6];
- 2) для зачисления на текущий валютный счет резидента в этом уполномоченном банке или на текущий валютный счет этого резидента (с предварительным зачислением на транзитный валютный счет), открытый в другом уполномоченном банке;
- 3) для возврата ошибочно поступивших в пользу резидента денежных средств, если до их списания с транзитного валютного счета резидента в уполномоченный банк поступил один из следующих документов:
 - распоряжение резидента-владельца счета о переводе этих денежных средств на другой транзитный валютный счет этого резидента, в том

числе в другом уполномоченном банке, либо о возврате этих денежных средств плательщику ввиду их ошибочного перечисления;

- сообщение от банка-корреспондента о возврате этих денежных средств плательщику ввиду их ошибочного перечисления, если в договоре банковского счета, заключенном уполномоченным банком с резидентом-владельцем счета, предусмотрены соответствующие условия списания денежных средств с транзитного валютного счета;

- 4) для зачисления поступлений иностранной валюты, не подлежащих зачислению на текущий валютный счет резидента, на специальный банковский счет резидента в иностранной валюте, открытый в этом уполномоченном банке в соответствии с нормативным правовым актом Банка России о видах специальных счетов резидентов и нерезидентов.

Текущий валютный счет [6]

Движение по текущему валютному счету возможно в следующих случаях:

1. Дебет счета 52-2:

- перечисленные суммы с транзитного валютного счета;
- поступления от резидентов;
- возврат наличной иностранной валюты (командировочные).

2. Кредит счета 52-2:

- переводы иностранной валюты в порядке расчетов на любые цели в соответствии с законодательством;
- продажа иностранной валюты;
- перевод иностранной валюты для зачисления на валютный счет за границей;
- снятие наличной иностранной валюты на командировочные расходы.

6.4.2 Курсовые разницы

Пересчет стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, производится в соответствии с ПБУ 3/2006. Положение ПБУ 3/06 устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской 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) (табл. 6.5) [11].

Пересчет выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств в рубли:

- 1) пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации;

- 2) 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 приложении к настоящему Положению.

При незначительном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого Центральным банком Российской Федерации, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период;

- 3) пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах (банковских вкладах), денежных и платежных документов, ценных бумаг (за исключением акций), средств в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (*за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков*), выраженных в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату. Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости активов и обязательств в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату;
- 4) для составления бухгалтерской отчетности стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.), материально-производственных запасов, а также средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков принимаются в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету;
- 5) активы и расходы, которые оплачены организацией в предварительном порядке либо в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату);
- 6) доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете этой организации в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату);
- 7) пересчет стоимости вложений во внеоборотные активы, активов, перечисленных в пункте 9 ПБУ 3/06, а также средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится.

Таблица 6.5 – Объекты, подлежащие и не подлежащие переоценке

Подлежит переоценке (при составлении бухгалтерской отчетности)	Не подлежит переоценке (после принятия к бухгалтерскому учету)
50, 52, 55, 57 денежные средства и денежные платежные документы	01, 07, 08 основные средства
60–79 средства в расчетах	04 нематериальные активы
58 краткосрочные ценные бумаги	10 производственные запасы
86 средства целевого финансирования	41, 45 товары
	80 уставный капитал
	другие активы и пассивы, кроме подлежащих переоценке

6.4.3 Учет курсовой разницы



.....

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.

.....

Даты совершения операций в иностранной валюте рассмотрены в табл. 6.6.

Таблица 6.6 – Дата совершения 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
продолжение на следующей странице	

Таблица 6.6 – Продолжение

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Расходы организации в иностранной валюте в том числе:	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
– импорт материально- производственных запасов	Дата признания расходов по приобретению материально- производственных запасов
– импорт услуги	Дата признания расходов по услуге
– расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

В бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности отражается курсовая раз-
ница, 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 бухгалтерско-
му 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 активов и обязательств, перечисленных в пункте 7 Положения [11].

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетно-
сти 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 орга-
низации как прочие доходы или прочие расходы;
- курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том
числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачисле-
нию в добавочный капитал этой организации.



Пример

Курсовые разницы бывают 2-х видов:

1. *Положительные* — возникают при росте курса валюты по активным счетам и при снижении курса валюты по пассивным счетам.
2. *Отрицательные* — возникают при снижении курса валюты по активным счетам и при росте курса валюты по пассивным счетам.

Пример расчет курсовой разницы представлен в табл. 6.7.

Таблица 6.7 – Пример расчета курсовой разницы

Операции	Дебет	Кредит	Положительная	Дебет	Кредит	Отрицательная
Выдано из кассы	71	50	$3\,000\$ \cdot 25 =$ $= 75\,000$	71	50	$3\,000\$ \cdot 25 =$ $= 75\,000$
Представлен авансовый отчет	20	71	$3\,000\$ \cdot 25,1 =$ $= 75\,300$	20	71	$3\,000\$ \cdot 24,9 =$ $= 74\,700$
Курсовая разница	71	91-1	300	91-2	71	300

.....



Контрольные вопросы по главе 6

.....

1. Когда организация отражает по счету «Расчетные счета» движение денежных средств?
2. Могут ли пересматриваться лимиты остатков касс?
3. На какие цели расходуются наличные деньги, полученные предприятием в банке?
4. Можно ли вести нескольких кассовых книг в организации?
5. На каком счете учитывают денежные средства в валюте, вложенные в банковские вклады?
6. Назовите кассовые документы.
7. По заявлению клиента выставлен аккредитив за счет краткосрочных кредитов банка. Укажите правильную бухгалтерскую запись.
8. В какой оценке учитываются в кассе денежные документы?
9. Обязательна ли подпись руководителя организации на расходном кассовом ордере в случаях, когда его разрешительная подпись имеется на прилагаемых к РКО документах (заявлениях, счетах, и т. д.)?
10. На кого возложен контроль за правильным ведением кассовой книги?
11. Какие поступления разрешены на текущий валютный счет организации?

Глава 7

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Таблица 7.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
Приказ МФ РФ	94н	31.10.2000	План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению
Приказ МФ РФ	34н	29.07.1998	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ
Приказ МФ РФ	43н	06.07.1999	Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99)
Приказ МФ РФ	126н	10.12.2002	Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02)
Приказ МФ РФ	105н	24.11.2003	Информация об участии в совместной деятельности (ПБУ 20/03)
Приказ МФ РФ	49н	13.06.1995	Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств

7.1 Понятие и классификация финансовых вложений

В соответствии с ПБУ 19/02 и ПБУ 20/03 к *финансовым вложениям* относятся (табл. 7.2) [27, 28]:

Таблица 7.2 – Структура финансовых вложений

№ п/п	Структура финансовых вложений
1	Ценные бумаги: государственные и муниципальные ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги (облигации, векселя)
2	Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ)
3	Предоставленные другим организациям займы
4	Депозитные вклады в кредитных организациях
5	Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования
6	Вклады по договору простого товарищества

Условия принятия к учету финансовых вложений



.....
 В ПБУ 19/02 сформулированы **три условия, при одновременном выполнении которых финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету** [27]:

- 1) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
 - 2) переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
 - 3) 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.).
-

Виды оценки финансовых вложений

Согласно ПБУ 19/02 оценка финансовых вложений производится при приобретении, при нахождении на балансе и при выбытии (списании с баланса). В связи с этим можно выделить следующие виды оценки [27]:

- первоначальная оценка финансовых вложений;
- последующая оценка финансовых вложений;
- оценка при выбытии финансовых вложений.

7.2 Первоначальная оценка финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (табл. 7.3) [27].

Таблица 7.3 – Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений

Способ поступления	Определение первоначальной стоимости	Нормативное регулирование
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах)	п. 9 ПБУ 19/02
Получение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации	п. 12 ПБУ 19/02
Безвозмездное получение	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету или стоимость возможной реализации на дату принятия к учету	п. 13 ПБУ 19/02
Получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами (договор мены)	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 таких активов, стоимость финансовых вложений определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения	п. 14 ПБУ 19/02
продолжение на следующей странице		

Таблица 7.3 – Продолжение

Способ поступления	Определение первоначальной стоимости	Нормативное регулирование
Получение в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества	Денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества	п. 15 ПБУ 19/02

7.3 Приобретение финансовых вложений за плату

Существует два варианта формирования первоначальной стоимости финансовых вложений (табл. 7.4) [27]:

- 1 вариант — первоначальной стоимостью является сумма всех фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).
- 2 вариант — 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.

Таблица 7.4 – Структура фактических затрат на приобретение активов в качестве финансовых вложений

Вид затрат	Характеристика затрат
Цена продавца	Суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу
Информационные и консультационные услуги	В случае если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения
продолжение на следующей странице	

Таблица 7.4 – Продолжение

Вид затрат	Характеристика затрат
Вознаграждения посредникам	Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений
Общехозяйственные расходы	Включаются в стоимость всех финансовых вложений только в случаях, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений
Иные затраты	Если такие затраты непосредственно связаны с приобретением активов в качестве финансовых вложений



.....

В структуре фактических затрат отсутствует такой элемент, как проценты за пользование кредитом (займом). При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» и Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам».

.....

7.4 Последующая оценка финансовых вложений

Последующая оценка котируемых финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и некотируемых финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, представлена в табл. 7.5 [27].

Таблица 7.5 – Последующая оценка финансовых вложений

Группа финансовых вложений	Последующая оценка	Дт	Кт
Котируемые финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость	по текущей рыночной стоимости	58	91
	определяется: – на конец отчетного года – ежемесячно или ежеквартально	91	58
продолжение на следующей странице			

Таблица 7.5 – Продолжение

Группа финансовых вложений	Последующая оценка	Дт	Кт
Некотируемые финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется:	по первоначальной стоимости		
– по ценным бумагам	при устойчивом существенном снижении стоимости финансовых вложений образуется резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений	91	59
– по долговым ценным бумагам	разрешается относить разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно на прочие доходы (расходы) по мере причитающегося по ним дохода	58 91	91 58

Виды стоимости ценных бумаг: номинальная, эмиссионная и курсовая (рыночная).



.....
Номинальная стоимость — сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номинальной цене отражает величину УК организации.



.....
Эмиссионная стоимость — цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между эмиссионной стоимостью и номинальной стоимостью, умноженная на количество ценных бумаг, составляет эмиссионный доход организации.



.....
Курсовая (рыночная) стоимость — цена, определяемая как результат котировки ценной бумаги на вторичном рынке. Под ценными бумагами, имеющими рыночную котировку, понимают акции и облигации, которыми активно торгуют на фондовых биржах и внебиржевом рынке и котировки которых публикуются.

7.5 Обесценение финансовых вложений

В рамках ПБУ 19/02 под обесценением понимается устойчивое и существенное снижение стоимости некотируемого финансового вложения. Если возникла подобная ситуация, необходимо определить расчетную стоимость финансового вложения [27]:

Расчетная стоимость = Учетная стоимость – Сумма снижения стоимости.

При этом необходимо проверить, чтобы выполнялись следующие условия (проверка на обесценение):

1. На две последние отчетные даты учетная стоимость была существенно (на 5% и более) выше расчетной.
2. В течение отчетного периода расчетная стоимость значительно изменялась только в направлении уменьшения.
3. Отсутствует информация о возможном повышении расчетной стоимости.

Если эти условия выполнены, необходимо создать резерв под обесценение на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Создание и корректировка резерва под обесценение финансовых вложений осуществляется следующими записями в бухгалтерском учете (табл. 7.6).

Таблица 7.6 – Создание и корректировка резерва под обесценение финансовых вложений

Операции	Д	К
1. Создан (увеличен) резерв под обесценение финансовых вложений	91-2	59
2. Списан (уменьшен) резерв под обесценение финансовых вложений	59	91-1



.....
Сумма резервов под обесценение ценных бумаг налогооблагаемую прибыль не уменьшает (п. 10 ст. 270 НК РФ) [3].
.....

В бухгалтерском балансе стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

7.6 Оценка долговых ценных бумаг

Учетной политикой может быть предусмотрена оценка долговых ценных бумаг [9]:

- *по уточненной стоимости*, когда в момент начисления причитающихся организации процентов часть разницы между суммой фактических затрат и номинальной стоимостью облигаций подлежит списанию (доначислению) с отнесением на прочие расходы (доходы);
- *по первоначальной стоимости*, когда разница между суммой фактических затрат и номинальной стоимостью облигаций подлежит списанию (доначислению) в момент погашения облигаций с отнесением разницы на прочие расходы (доходы).

Если учетной политикой предусмотрена оценка долговых ценных бумаг по уточненной стоимости, то необходимо рассчитывать сумму части разницы.

Сумма части разницы определяется по формуле:

$$\text{ЧР} = \frac{\text{ФЗ} - \text{НС}}{\text{СО} \cdot \text{КВ}},$$

где ЧР — часть разницы между фактическими затратами и номинальной стоимостью ценных бумаг (руб.), ФЗ — фактические затраты на приобретение ценных бумаг (руб.), НС — номинальная стоимость ценных бумаг (руб.), СО — срок обращения ценных бумаг (лет), КВ — количество выплат процентов в течение года (раз в год).



Пример

Пример оценки долговых ценных бумаг по уточненной стоимости приведен в таблицах 7.7–7.8.

Таблица 7.7 – Исходные данные для оценки долговых ценных бумаг

Показатели	Сумма, тыс. руб.	
	I вариант	II вариант
1. Сумма причитающихся процентов	10	10
2. ФЗ	102	90
3. НС	90	102
4. СО	3 года	3 года
5. КВ	1 раз	1 раз

Таблица 7.8 – Оценка долговых ценных бумаг по уточненной стоимости

Вариант I	Д	К	Сумма
Отражение инвестиций в облигации	58	51	102
Списание части разницы при начислении причитающихся процентов по облигациям: $\frac{102 - 90}{3 \cdot 1} = 4$	91	58	4
Начисление процентов	76	91	10
Погашение облигаций через 3 года	51	58	90
Вариант II			
Отражение инвестиций в облигации	58	51	90
Начисление части разницы при начислении причитающихся процентов по облигациям:	58	91	4
Начисление процентов	76	91	10
Погашение облигаций через 3 года	51	58	102

7.7 Оценка финансовых вложений при выбытии



.....
Существует два варианта признания доходов по финансовым вложениям в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» [17]:

- 1) доходы от обычных видов деятельности,
 - 2) прочие поступления.
-

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.

Продажа долей и ценных бумаг отражается в момент передачи их покупателям. На основании п. 2 ст. 149 НК РФ она не подлежит обложению НДС. Прочие расходы, связанные с обращением объектов финансовых вложений, относятся в дебет счета 91-2 с учетом сумм НДС. Эти расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль (пп. 4 п. 1 ст. 265 НК РФ) (табл. 7.9) [3].

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, применяются различные способы оценки (табл. 7.10) [27].

Таблица 7.9 – Продажа ценных бумаг

Операция	Дебет	Кредит
Переданы вклады (акции) покупателю (на продажную стоимость)	62	91-1
Списана балансовая стоимость проданных финансовых активов	91-2	58-1
Отражены прочие расходы, связанные с продажей	91-2	60, 51
Отражен финансовый результат (прибыль/убыток) от продажи	91-9 99	99 91-9
На расчетный счет зачислен долг покупателя	51	62

Таблица 7.10 – Способы оценки финансовых вложений при их выбытии

Способы выбытия	Виды финансовых вложений	
	Не определяется текущая рыночная стоимость (некотируемые)	Определяется текущая рыночная стоимость (котируемые)
1. Продажа на вторичном рынке, передача по договорам мены, безвозмездная передача	<i>В бухгалтерском учете:</i> 1) по первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы финансовых вложений; 2) по средней первоначальной стоимости; 3) по методу ФИФО. <i>В налоговом учете (ст. 280 НК РФ):</i> 1) по стоимости первых во времени приобретения (ФИФО); 2) по стоимости каждой единицы	Исходя из последней оценки
2. Передача в качестве вклада в уставный капитал (складочный) капитал, предоставленные займы, депозитные вклады, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования	По первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы финансовых вложений	Исходя из последней оценки

7.8 Учет вложений в уставные капиталы (акции) других организаций

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

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

В качестве инвестиционных ресурсов могут выступать как денежные средства, так и неденежные активы (основные средства, имущественные права, ценные бумаги и др.).

Неденежные вклады вносятся в уставный капитал только после проведения учредителями (участниками) их денежной оценки (табл. 7.11) [8].

Таблица 7.11 – Отражение в учете вложений в уставный капитал

Операция	Дебет	Кредит
Денежные инвестиции в уставный капитал и акции других организаций	58	51, 50, 76
Учет неденежных вкладов в уставный капитал (акции):		
Внесены в уставный капитал неденежные активы (отражена балансовая (остаточная) стоимость внесенных активов);	58	76
Списана амортизация, относящаяся к внесенным амортизируемым активам;	02, 05	01, 04
Списана балансовая (остаточная) стоимость внесенного имущества;	76	01, 04, 58, 10
Списана разница между оценкой вклада и балансовой (остаточной) стоимостью внесенного имущества:		
– на прочие доходы	58	91-2
– на прочие расходы	91-2	58
Отражен финансовый результат (прибыль/убыток)	91-9 99	99 91-9
Начислены доходы (дивиденды) от долевого участия в других организациях	76-3	91-1
На расчетный счет зачислены доходы (дивиденды)	51	76-3

7.9 Учет предоставленных другим организациям займов

Финансовые вложения, основанные на отношениях займа, осуществляются путем предоставления организацией (заимодавцем) своих активов на определенный срок в собственность других лиц (заемщиков).

По общему правилу, вложения в форме денежного займа — возмездные. При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процентов он определяется по правилам начисления процентов за пользование чужими денежными средствами, т. е. исходя из ставки рефинансирования Банка России (табл. 7.12) [1, 8].

Таблица 7.12 – Отражение в учете предоставленных займов

Операция	Дебет	Кредит
<i>I. Денежный займ</i>		
Предоставлены в займ денежные средства	58-3	51, 50
Получены гарантии, залог и пр. в обеспечение предоставленного займа (если это предусмотрено условиями договора)	008	—
Начислены проценты по займу	76-3	91-1
Получены проценты по займу	51, 50	76-3
<i>II. Неденежный займ</i>		
Предоставлены в заем неденежные активы	58-3	90-1, 91-1
Списана балансовая стоимость переданных активов	90-2, 91-2	10, 41, 43
Начислена задолженность бюджету по НДС	90-3, 91-3	68
Отражен финансовый результат (прибыль/убыток)	90-9, 91-9 99	99 90-9, 91-9
Получены гарантии, залог и пр. в обеспечение предоставленного займа (если это предусмотрено условиями договора)	008	—
Перечислен в бюджет НДС	68	51
<i>III. Возврат займа</i>		
Зачислены (оприходованы) возвращенные денежные средства и вещи	51, 50, 10, 41 19-3	58-3 58-3
Списаны обеспечения займа в связи с его возвратом	—	008
Принята к вычету сумма НДС, относящегося к возвращенным вещам	68	19

7.10 Учет дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования



Пример

По договору цессии происходит уступка права требования, в результате которой происходит перемена кредитора. Право требования передается кредитором другому лицу. При этом не требуется согласие дебитора, но кредитор должен уведомить должника о состоявшейся уступке требования (табл. 7.13) [41].

Таблица 7.13 – Отражение в учете операций по договору цессии

Операции	Дебет	Кредит	Сумма
Цедент (прежний кредитор)			
1. Реализация продукции по первоначальному договору	62	90-1	240
	90-3	68	36,6
	90-2	43	180
	90-9	99	23,4
2. Договор цессии в момент вступления в силу:			
I вариант:			
Дебиторская задолженность продана по той же стоимости	76	91-1	240
Списана дебиторская задолженность	91-2	62	240
II вариант:			
Дебиторская задолженность продана по большей стоимости	76	91-1	252
Списана дебиторская задолженность	91-2	62	240
Финансовый результат: прибыль	91-9	99	12
III вариант:			
Дебиторская задолженность продана по меньшей стоимости	76	91-1	150
Списана дебиторская задолженность	91-2	62	240
Финансовый результат: убыток	99	91-9	90
Цессионарий (новый кредитор)			
III вариант:			
Получено право требования	58	76	150
Перечислено цеденту	76	51	150
Поступление задолженности от дебитора	51	91-1	240
Списаны финансовые вложения	91-2	58	150
Начислен НДС с разницы (240 – 150) ст. 155 НК РФ	91-3	68	16,2
Финансовый результат: прибыль	91-9	99	73,8

7.11 Вклады по договору простого товарищества (совместная деятельность)



.....

Совместная деятельность (СД) — часть деятельности организации (отчетный сегмент), осуществляемой с целью извлечения экономических выгод или дохода совместно с другими организациями и (или) индивидуальными предпринимателями путем объединения вкладов и (или) совместных действий без образования юридического лица. Регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03) [28].

.....

В ПБУ 20/03 выделены формы СД: совместное осуществление операций; совместное использование активов; совместное осуществление деятельности.

Совместное осуществление операций

Признаки СД в форме совместно осуществляемых операций: каждый участник СД осуществляет свою часть процесса; каждый участник СД использует свои собственные активы; каждый участник СД несет свою часть расходов и обязательств; каждый участник СД получает свою долю дохода в соответствии с условиями договора.

Особенности учета СД в форме совместно осуществляемых операций:

- не ведется обособленный отдельный баланс;
- участники отражают вклады в своем бухгалтерском учете на субсчетах;
- в состав финансовых вложений вклады не переходят;
- доходы, расходы, обязательства, активы по СД учитываются обособленно в доле, относящейся к участнику, в аналитическом учете;
- участник, выполняющий заключительный этап: учитывает доли продукции, причитающиеся другим участникам договора, за балансом; доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражает в бухгалтерском учете в качестве обязательства перед ними.

Совместно используемые активы

Признаки СД в форме совместно используемых активов: наличие общей долевой собственности на имущество, внесенное в СД; наличие договора с целью совместного использования совместного имущества; каждый участник получает свою долю дохода или продукции; каждый участник несет соответствующую часть расходов.

Особенности учета СД в форме совместно используемых активов:

- не ведется обособленный, отдельный баланс;
- вклад участника в СД в составе финансовых вложений не учитывается;

- основное средство, находящееся в общей собственности, каждая организация отражает у себя в составе основных средств соразмерно своей доле в общей собственности;
- доходы и расходы по СД каждый участник отражает обособленно в аналитическом учете по соответствующим счетам;
- совместные расходы распределяются между участниками;
- доходы, подлежащие получению другими участниками договора, отражаются в бухгалтерском учете участника как обязательства перед ними.

Совместное осуществление деятельности

Признаки СД в форме совместного осуществления деятельности:

- назначение одного из участников СД уполномоченным товарищем, ведущим общие дела;
- обособленное отражение операций СД на отдельном балансе уполномоченного товарища;
- доходы и расходы между участниками не распределяются;
- каждый участник СД получает свою долю прибыли либо покрывает долю убытка.

Особенности учета СД в форме совместного осуществления деятельности (табл. 7.14):

1. Вклады в СД включаются в состав финансовых вложений по стоимости, по которой они отражены в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу (для ОС — остаточная стоимость, для иных средств — первоначальная стоимость).
2. В отдельном балансе по СД имущество, внесенное в качестве вклада, принимается к учету по договорной стоимости.
3. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в рамках отдельного баланса осуществляется вне зависимости от фактического срока использования и применяемых ранее способов начисления амортизации.
4. Приобретенное имущество в ходе осуществления договора о СД отражается в общеустановленном порядке.
5. При формировании финансового результата каждая организация-товарищ включает в состав прочих доходов и расходов прибыль или убытки по СД.
6. По окончании отчетного года нераспределенная прибыль распределяется между участниками. В отдельном балансе отражается кредиторская задолженность перед товарищами в сумме причитающейся им прибыли либо дебиторская задолженность за товарища в сумме их непокрытого убытка.
7. При прекращении деятельности у каждого участника отражается погашение вкладов. Разница между оценкой вклада и полученными активами отражается в качестве прочих доходов или расходов. Активы ставятся на баланс в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении СД. По принятым основным средствам и нематериальным

активам амортизация начисляется в течение вновь установленного срока полезного использования.

Таблица 7.14 – Совместное осуществление деятельности

№	Операции	Дт	Кт
	<i>Учет в СД</i>		
1.	Внесение вклада (основные средства)	01	80/Вт
2.	Внесение вклада (материалы)	10	80/Вт
3.	Отражение нераспределенной прибыли по СД	99	84
4.	Начисление доли прибыли товарища	84	75
5.	Закрытие СД:	02	01
	Выбытие основных средств	80/Вт	01
	Выбытие готовой продукции «С»	80/Вт	43
	Выбытие материалов «О»	80/Вт	10
	Выбытие готовой продукции «О»	80/Вт	43
1.	<i>Учет у товарища – внесение вклада в СД:</i>		
	– Основными средствами	02	01
		58	01
	– Материалами	58	10
2.	Восстановление НДС с балансовой (остаточной) стоимости	91/3	68
3.	Отражение прибыли от СД	76	91/1
4.	Получение прибыли от СД	51	76
5.	Закрытие договора СД:		
	– приняты основные средства	01	58
	– принята готовая продукция	43	58
	– приняты материалы	10	58
	– отражена как прочие доходы разница между оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных основных средств и готовой продукции	58	91



Контрольные вопросы по главе 7

1. В порядке оплаты акций акционерного общества юридическое лицо внесло собственные акции. Как эта операция будет отражена на счетах акционерного общества?
2. Какой записью отражается в бухгалтерском учете займодавца операция по передаче другой организации денежных средств по договору займа на срок более 1 года?

3. По дебету какого счета отражаются затраты, связанные с приобретением ценных бумаг?
4. С каким счетом (счетами) при продаже (погашении) государственных долговых ценных бумаг счет 58 «Финансовые вложения» корреспондирует?
5. На каком счете отражается задолженность эмитента перед инвестором за проданные ему облигации?
6. По дебету какого счета отражается в бухгалтерском учете имущество, переданное организацией в счет вклада по договору простого товарищества?
7. В какой оценке должны быть приняты акции, полученные организацией по договору дарения?
8. Какой проводкой отражается погашение убытка по договору простого товарищества за счет целевых взносов организаций-товарищей?

Глава 8

УЧЕТ РАСЧЕТОВ

8.1 Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, в том числе по авансам выданным (счет 60)

Правила отражения операций на счете 60

Учет на счете 60 ведется методом начисления, т. е. все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, отражаются независимо от времени оплаты [8].

Счет 60 кредитруется согласно расчетным документам поставщика на стоимость принимаемых к бухучету товарно-материальных ценностей (ТМЦ), работ, услуг в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (либо счетом 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», если его использование предусмотрено учетной политикой) или счетами учета соответствующих затрат.

За услуги по доставке материальных ценностей (товаров), а также по переработке материалов на стороне записи по кредиту счета 60 производятся в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, товаров, затрат на производство и т. п.

Когда счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления груза («товары в пути»), а при приемке на склад поступивших ТМЦ обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин, счет 60 кредитруется на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям».

Так же отражается в учете задолженность по акцептованному счету поставщика, когда при его последующей проверке обнаруживаются несоответствие цен, обусловленных договором, либо арифметические ошибки.

За неотфактурованные поставки счет 60 кредитруется на стоимость поступивших ценностей, определенную исходя из цены и условий, предусмотренных в договорах.

Согласно Плану счетов по дебету этого счета отражаются также авансы и предварительная оплата по счетам поставщиков в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы выданных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.



.....

Суммы задолженности поставщикам и подрядчикам, обеспеченные выданными организацией векселями, не списываются со счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а учитываются обособленно в аналитическом учете.

.....

Рассмотрим учет расчетов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в табл. 8.1 [8].

Таблица 8.1 – Учет расчетов по счету 60
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Приняты к оплате счета поставщиков за поступившее и оприходованное оборудование к установке	07	60
Приняты к оплате счета поставщиков и подрядчиков за выполненные ими работы	08	60
Отражены затраты, связанные с приобретением лизингового имущества (запись у лизингодателя и лизингополучателя при учете лизингового имущества на его балансе)	08	60
Приняты к оплате счета поставщиков за поступившие и оприходованные материалы	10	60
Приняты к оплате счетов поставщиков за приобретенные различные товарно-материальные ценности (учетной политикой предусмотрено использование счета 15)	15	60
Отражена сумма НДС по приобретенным материальным ресурсам, оборудованию, нематериальным активам и пр.	19	60
Приняты к оплате счетов поставщиков за выполненные ими работы и оказанные услуги, в том числе предоставление энергии, газа, пара, воды, услуг связи и т. п. для цехов основного и вспомогательных производств, общепроизводственных и общехозяйственных нужд, для обслуживающих производств	20, 23, 25, 26, 29, 44,	60
Приняты к оплате счетов поставщиков за услуги, оказанные ими при исправлении брака и по гарантийному ремонту	28	60
продолжение на следующей странице		

Таблица 8.1 – Продолжение

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Приняты к оплате счета поставщиков за приобретенные и оприходованные товары	41	60
Приняты к оплате счета за оказанные поставщиками и подрядчиками услуги и выполненные работы (транспорт, энергия, связь и т. п.) при приобретении товаров в торговых, снабженческо-сбытовых и иных подобных организациях	44	60
Отражен возврат поставщиками сумм, ранее им перечисленных; возврат поставщиками неиспользованных плановых платежей (при расчетах плановыми платежами)	50, 51	60
Предъявлены претензии поставщикам или подрядчикам за обнаруженную при приемке материалов и другую подобную недостачу сверх норм естественной убыли, несоответствие цен, ошибки в отгрузочных документах, нарушение условий договоров и пр.	76, субсч. «Расчеты по претензиям»	60
Приняты к оплате счета поставщиков и подрядчиков за поставленные ими материальные ценности и услуги для филиалов, представительств и других обособленных подразделений, выделенных на отдельные балансы	79	60
Отражены курсовые разницы в связи с переоценкой кредиторской задолженности вследствие изменения курса рубля по отношению к иностранной валюте	91-2	60
При поступлении ценностей, поступивших от поставщиков, при оприходовании обнаружена недостача или порча в пределах предусмотренных в договоре величин	94	60
Погашена задолженность перед поставщиками и подрядчиками	60	50, 51, 52, 55
Погашена задолженность поставщикам за счет полученных кредитов банка или полученных займов	60	66, 67
Отражена передача простого векселя поставщику	60, субсч. «Векселя выданные»	60
Сумма задолженности покупателя (дебиторская задолженность) зачтена в погашение долгов перед поставщиками посредством взаимозачета обязательств	60	62
продолжение на следующей странице		

Таблица 8.1 – Продолжение

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Задолженность перед поставщиками и подрядчикам погашена филиалами, представительствами и другими обособленными подразделениями, выделенными на обособленный баланс	60	79
Отражена сумма списания кредиторской задолженности за истечением сроков исковой давности или вследствие нереальности для взыскания	60	91-1
Отражены курсовые разницы в связи с переоценкой задолженности в иностранной валюте за приобретенное имущество	60	91-1

Учет авансов выданных

Для обобщения информации о расчетах по выданным авансам под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, принятых от заказчиков по частичной готовности, в Плане счетов отдельный счет не предусмотрен.

В Плане счетов указывается, что суммы выданных авансов и предварительной оплаты должны учитываться обособленно от сумм, уплачиваемых при исполнении обязательств по счетам.

Суммы выданных авансов и оплаты частичной готовности работ, зачтенные поставщиком при оплате законченных работ, отражаются по кредиту счета 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Аналитический учет по счету 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным» ведется по каждому дебитору.

Рассмотрим учет расчетов по счету 60 субсчет «Расчеты по авансам выданным» в табл. 8.2 [8].

Таблица 8.2 – Учет расчетов по счету 60, субсчет «Расчеты по авансам выданным»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Выдан аванс под поставку материальных ценностей, выполнение работ	60, субсч. «Расчеты по авансам выданным»	50
Авансы перечислены с расчетного или валютного счета (под поставку; по оплате продукции, принятой по частичной готовности)	60, субсч.	51, 52
продолжение на следующей странице		

Таблица 8.2 – Продолжение

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Перечисление авансов за счет средств полученных кредитов и займов	60, субсч.	66, 67
Аванс выдан чеком	60, субсч.	55
Возврат аванса	50	60, субсч.
Списание на убытки ранее выданных, но не востребованных авансов по истечении сроков исковой давности	91-2	60, субсч.

8.2 Учет расчетов с покупателями и заказчиками, в том числе по авансам полученным (счет 62)

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками в Плане счетов предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Счет 62 *дебетуется* в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» на суммы, на которые предъявлены покупателям расчетные документы.

Счет 62 *кредитуется* в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т. п.

На счете 62 также отражаются *суммы полученных авансов* и предварительной оплаты. Их учет должен вестись обособленно на отдельном субсчете «Расчеты по полученным авансам» счета 62. Аналитический учет должен быть организован по каждому полученному авансу.



.....

Если по полученному векселю, обеспечивающему задолженность покупателя (заказчика), предусмотрен процент, то по мере погашения этой задолженности делается запись по дебету счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» и кредиту счета 62 (на сумму погашения задолженности) и 91 «Прочие доходы и расходы» (на величину процента).

.....

Рассмотрим учет расчетов по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в табл. 8.3 [8].

Таблица 8.3 – Учет расчетов по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Списана оплаченная заказчиком стоимость этапов по окончании работ в целом	62	46
Отражена стоимость отгруженных товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг на момент перехода права собственности	62	90-1
Отражена стоимость возвращенной покупателем забракованной продукции — сторно	62	90-1
Отражены причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей (запись у лизингодателя при учете лизингового имущества у него на балансе)	62	90-1
Получены авансы (наличными и на счета в банках) под поставку материальных ценностей, выполнение работ и оказание услуг	50, 51, 52, 55	62, субсч. «Авансы полученные»
Начислена сумма НДС по полученным авансам	62, субсч. «Авансы полученные»	68
Отражена сумма задолженности покупателей в связи с реализацией им основных средств, излишних материальных ценностей, ценных бумаг и прочего имущества	62	91-1
Отражен возврат покупателям и заказчикам излишне полученной с них суммы	62	50, 51, 52
Отражены курсовые разницы в связи с переоценкой задолженности покупателей, выраженной в иностранной валюте	62	91-1
Поступили платежи от покупателей и заказчиков за реализованную им продукцию, работы и услуги; поступили проценты по полученным от покупателей векселям	50, 51, 52	62
Суммы задолженности покупателей зачтены в погашение долгов перед поставщиками посредством взаимозачета	60	62
Зачтены суммы полученных от покупателей и заказчиков авансов	62, субсч. «Авансы полученные»	62
продолжение на следующей странице		

Таблица 8.3 – Продолжение

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Отражено списание дебиторской задолженности (учетной политикой формирование резерва сомнительных долгов не предусмотрено)	91-2	62
Отражены курсовые разницы в связи с переоценкой задолженности покупателей, выраженной в иностранной валюте	91-2	62
Списание дебиторской задолженности за счет образованного ранее резерва сомнительных долгов	63	62

8.3 Формирование и учет резервов по сомнительным долгам (счет 63)

Резервы сомнительных долгов отражаются на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Согласно п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (ред. Приказ Минфина №186н от 24.12.2010) *организация обязана создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами [7].*



.....
Сомнительным долгом признается:

- *дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями;*
 - *дебиторская задолженность организации, которая с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, а также не будет обеспечена соответствующими гарантиями.*
-

Основанием для создания резервов сомнительных долгов являются результаты проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации. Порядок проведения таких инвентаризаций, в частности периодичность их проведения, должен быть определен учетной политикой организации.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.



.....
 Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец отчетного года к финансовым результатам.

Аналитический учет по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» ведется по каждому созданному резерву.

Рассмотрим учет расчетов по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» в табл. 8.4 [8].

Таблица 8.4 – Учет расчетов по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Создан резерв сомнительных долгов	91-2	63
Списана дебиторская задолженность покупателей и заказчиков за счет резервов сомнительных долгов	63	62
Списана дебиторская задолженность прочих дебиторов за счет резервов сомнительных долгов	63	76
Отражено присоединение неизрасходованных сумм резервов по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом их создания	63	91-1

8.4 Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам (счет 68)

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и по налогам с работниками этой организации (табл. 8.5) [8].

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

Счет 68 кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты. По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы:

- фактически перечисленные в бюджет,
- суммы НДС, списанные со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям».

В соответствии с НК РФ в РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов (табл. 8.6) [3].

Таблица 8.5 – Отражение в учете налогов и сборов [8, 26, 32]

Наименование налога	Начисление налога	Дебет	Кредит
Налог на добавленную стоимость	От суммы продаж начислен НДС	90-3	68
	От суммы прочих доходов начислен НДС	91-1	68
	От суммы полученных авансов начислен НДС	62/ав.	68
	НДС таможенный	19	68
	НДС при строительстве хозяйственным способом	19	68
	Возмещение НДС бюджетом	68	19
Акцизы	От суммы продаж начислен акциз	90-4	68
	От суммы прочих доходов, связанных с продажей подакцизных товаров и минерального сырья, начислен НДС	91-1	68
	При передаче на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества	58	68
	При ввозе товаров, подлежащих обложению акцизами	08, 10, 41	
Налог на доходы физических лиц	Начислен НДФЛ	70	68
Налог на прибыль организации	Условный расход (УР)	99	68
	Условный доход (УД)	68	99
	Отложенный налоговый актив (ОНА)	09	68
	Списание ОНА	68	09
	Отложенное налоговое обязательство (ОНО)	68	77
	Списание ОНО	77	68
	Постоянное налоговое обязательство (ПНО)	99	68
продолжение на следующей странице			

Таблица 8.5 – Продолжение

Наименование налога	Начисление налога	Дебет	Кредит
Налог на прибыль организации	Постоянный налоговый актив (ПНА)	68	99
Налог на добычу полезных ископаемых	Начислен налог	20 и др.	68
Транспортный налог	Начислен налог	20 и др.	68
Налог на имущество	Начислен налог	91	68
Земельный налог	Начислен налог	20 и др.	68

Таблица 8.6 – Виды налогов и сборов в РФ

Налоги	Налогоплательщики, налоговая база, ставки
Налог на добавленную стоимость Налоговый кодекс РФ, ч. II, глава 21	Налогоплательщики: все организации Налоговая база (НБ): обороты: – по реализации; – переданные для собственных нужд товары (работы, услуги); – по выполненным строительно-монтажным работам для собственного потребления; – по ввозимым товарам в РФ. Ставки: 0%, 10% и 18% от оборота в зависимости от вида продукции
Акцизы Налоговый кодекс РФ, ч. II, глава 22	Налогоплательщики акциза: 1) организации; 2) индивидуальные предприниматели; 3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Подакцизными товарами признаются: 1) спирт этиловый из всех видов сырья; 2) спиртосодержащая продукция (за исключением лекарственных средств и парфюмерии и товаров бытовой химии); 3) алкогольная продукция; 4) пиво; 5) табачная продукция; 6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.); 7) автомобильный бензин;
продолжение на следующей странице	

Таблица 8.6 – Продолжение

Налоги	Налогоплательщики, налоговая база, ставки
	8) дизельное топливо; 9) моторные масла; 10) прямогонный бензин. Ставки: дифференцированные
Налог на доходы физических лиц Налоговый кодекс РФ, ч. II, глава 23	Налогоплательщики: физические лица НБ: доходы, полученные: – в денежной форме; – натуральной форме; – в виде материальной выгоды. Ставки: 9%, 13%, 35%
Налог на прибыль Налоговый кодекс РФ, ч. II, глава 25	Плательщики: все организации НБ: прибыль как разница между доходами и расходами Ставки: 20% от налогооблагаемой прибыли
Налог на добычу полезных ископаемых Налоговый кодекс РФ, ч. II, глава 26	Налогоплательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации. Объект налогообложения: 1) полезные ископаемые, добытые из недр, 2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, 3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории Российской Федерации. НБ: выручка/количество добытого сырья Ставки: дифференцированные
Налог на имущество Налоговый кодекс РФ, ч. II, глава 30	Плательщики: все организации, за исключением отдельных категорий организаций НБ: среднегодовая стоимость имущества (по остаточной стоимости) Ставки: 2,2% от стоимости имущества
Транспортный налог Налоговый кодекс РФ, ч. II, глава 28	Налогоплательщики: организации, у которых зарегистрированы: автомобили, мотоциклы, автобусы, вертолеты, теплоходы (п. 1 ст. 358) НБ: мощность двигателя Ставки: дифференцированные
продолжение на следующей странице	

Таблица 8.6 – Продолжение

Налоги	Налогоплательщики, налоговая база, ставки
Земельный налог Налоговый кодекс РФ, ч. II, глава 31	Налогоплательщики: все организации, имеющие земельные участки в собственности или пользовании НБ: площадь земельного участка Ставки: дифференцированные

8.5 Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению (счет 69)



Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» предназначен для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации.

В соответствии с Планом счетов к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета:

- на субсчете 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» учитываются расчеты по социальному страхованию работников организации;
- на субсчете 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» учитываются расчеты по пенсионному обеспечению работников организации;
- на субсчете 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» учитываются расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

При проведении организацией расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 могут открываться дополнительные субсчета.

Счет 69 кредитуется на суммы платежей на социальное страхование и обеспечение работников, а также их обязательное медицинское страхование, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. При этом записи производятся в корреспонденции со счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, — в части отчислений, производимых за счет организации.

По дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, обязательное медицинское страхование.

Рассмотрим учет расчетов по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в табл. 8.7 [8].

Таблица 8.7 – Учет расчетов по счету 69
«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Начислены страховые взносы от суммы оплаты труда персонала, занятого в процессе создания внеоборотных активов (капитальных вложений)	08	69
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного и вспомогательных производств	20, 23	69
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда, отнесенных на общепроизводственные и общехозяйственные расходы	25, 26	69
Начислены страховые взносы от суммы оплаты труда, связанной с исправлением брака	28	69
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников обслуживающих производств и хозяйств	29	69
Начислены страховые взносы от сумм оплаты труда работников, занятых сбытом продукции; работников торговых, посреднических и прочих снабженческо-сбытовых организаций	44	69
Возврат излишне взысканных страховых взносов	51, 52	69
Начислены страховые взносы от суммы оплаты труда работников, отнесенных на прочие расходы	91	69
Начислены страховые взносы от отпускных сумм	96	69
Уплачены страховые взносы во внебюджетные фонды	69	50, 51, 52, 55
Начислены пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам	69	70

8.6 Учет расчетов с учредителями и акционерами



.....
Счет 75 «Расчеты с учредителями» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т. п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др. (табл. 8.8) [8].
.....

К счету 75 «Расчеты с учредителями» могут быть открыты субсчета:

- 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»,
- 75-2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

Таблица 8.8 – Учет по счету 75 «Расчеты с учредителями»

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
<i>Субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»</i>			
1.	При создании общества:		
а)	формирование уставного капитала	75	80
б)	фактическое поступление сумм вкладов учредителей в виде денежных средств	50, 51	75
в)	взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей	08, 01 10, 41	75
2.	В том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, превышающей номинальную стоимость их, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью составляет эмиссионный доход	75	83
<i>Субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов»</i>			
1.	Начисление доходов от участия в организации	84	75-2
2.	Начисление доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников)	84	70
3.	Выплата начисленных сумм доходов	70, 75-2	50
4.	Выплата доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами	62 75-2	90-1, 91-1 62
5.	Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты	75-2	68



.....

Субсчет 75-2 применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учетные записи по этим операциям производятся в аналогичном порядке.

.....

Аналитический учет по счету 75 ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями» обособленно.

8.7 Учет расчетов с подотчетными лицами и персоналом (счета 71, 73)

Учет расчетов с подотчетными лицами (счет 71)

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы (табл. 8.9) [8].

Таблица 8.9 – Учет расчетов по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Выданы подотчетные суммы наличными или со счетов в банках	71	50, 51, 52, 55
Подотчетные лица получили от прочих организаций суммы или денежные документы (чековые книжки) в счет погашения их задолженности за выполненные для них работы, оказанные им услуги для расчетов с прочими кредиторами и т. п.	71	76
Подотчетные лица получили от прочих организаций суммы или денежные документы (чековые книжки) в счет погашения их задолженности за выполненные для них работы, оказанные им услуги обособленным подразделением	71	79
Отражены курсовые разницы в части сумм, выданных ранее под отчет в иностранной валюте	71	91-1
Оплачены расходы по приобретению ценных бумаг (консультанты, брокеры, налоги и т. п.)	58	71
Списана задолженность подотчетных лиц по расходам, произведенным ими по капитальным вложениям	08	71
Подотчетные лица произвели расходы, связанные с приобретением, доставкой, заготовкой оборудования, материалов, животных	07, 10, 11, 15	71
Отражены суммы НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам, оплаченным из подотчетных сумм	19	71
Подотчетные лица произвели расходы, которые относятся к основному или вспомогательным производствам, а также на общепроизводственные и общехозяйственные нужды	20, 23, 25, 26	71
Подотчетные лица произвели различные расходы, связанные с браком продукции (возврат и доставка брака и т. п.)	28	71
продолжение на следующей странице		

Таблица 8.9 – Продолжение

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Подотчетные лица произвели расходы, относящиеся к будущим периодам	97	71
Подотчетные лица приобрели товары (комплектующие изделия) в торговых и других организациях	41	71
Подотчетные лица произвели расходы, связанные со сбытом (реализацией) продукции (транспортные и др.)	44	71
Подотчетные лица оплатили расходы, связанные с реализацией основных средств и прочих активов	91-2	71
Работниками возвращены неизрасходованные суммы, ранее выданные им под отчет	50, 51	71
Подотчетные лица оплатили приобретенные различные денежные документы (марки, путевки и т. п.)	50-3	71
С подотчетных лиц удержаны из сумм оплаты труда неизрасходованные подотчетные суммы	70	71
Подотчетные лица оплатили разные услуги за счет внутренних подразделений, выделенных на отдельные балансы	79	71
Отражены курсовые разницы в части сумм, выданных ранее под отчет в иностранной валюте	91-2	71
Отражены подотчетные суммы, незаконно израсходованные работниками или не возвращенные в установленные сроки	94	71
Подотчетные лица произвели разные приобретения и расходы за счет целевых финансирования и поступлений	86	71
Подотчетные лица произвели расходы для ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций	91-2	71

На выданные под отчет суммы *счет 71 дебетуется* в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

На израсходованные подотчетными лицами суммы *счет 71 кредитруется* в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

Аналитический учет по счету 71 ведется по каждой сумме, выданной под отчет.



Важным элементом внутреннего контроля за денежными суммами, выданными под отчет, является порядок отражения в учете подотчетных сумм, не возвращенных работниками в установленные сроки.

Эти суммы отражаются по кредиту счета 71 и дебета счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В дальнейшем они списываются: со счета 94 в дебет счета 70 — если они могут быть удержаны из оплаты труда работника, или в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника.

Учет расчетов с персоналом по прочим операциям (счет 73)

Для обобщения информации обо всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами, предназначен счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (табл. 8.10) [8].

Таблица 8.10 – Учет расчетов с персоналом по прочим операциям (по счету 73)

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Потери от брака списаны за счет работников, виновных в нанесении материального ущерба	73-2	28
Отражена реализация продукции, работ и услуг персоналу своей организации	73-2	62
Отражена сумма предоставленного работникам займа (наличными)	73-1	50, 51
Денежные документы выданы работникам (путевки и т. п.)	73-1	50-3
Отражена задолженность по уплате налога на доходы физических лиц с сумм, учтенных по счету 73	73-1	68
Разные организации предоставили услуги работникам данной организации	73	76
Отражена задолженность работников за оказанные им внутренними подразделениями, выделенными на отдельные балансы, услуги (выполненные работы)	73-2	79
Отражена задолженность работников за приобретаемые ими акции данного акционерного общества	73-2	81
Отражена задолженность работников за погашение убытков простого товарищества	73-2	84
Отражены суммы, причитающиеся от работников по перерасчетам за услуги и материальные ценности, полученные ими и израсходованные в прошлом году	73-2	91-1
Отражена разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостающим товарно-материальным ценностям	73-2	98
Отражены суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц (за недостающие товарно-материальные ценности), в том числе по недостачам прошлых лет и сверх норм естественной убыли	73-2	94
продолжение на следующей странице		

Таблица 8.10 – Продолжение

Хозяйственная операция	Корреспонденция счетов	
	Д-т	К-т
Уменьшены суммы убытков, подлежащие взысканию с виновных лиц, по вине которых произошли чрезвычайные события	73-2	99
Оприходованы товары, поступившие от работников организации (приобретенные ими в качестве платежа за недостачу, порчу и т. п.)	41	73-2
Отражены суммы погашенного наличными материального ущерба, причиненного работниками; поступили платежи от работников-заемщиков; очередные поступления за товары в кредит, форменную одежду	50, 51	73-1, 2
Отражена сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работникам организации	76-1	73-2
Отражены очередные удержания с работников платежей за товары, приобретенные в кредит, а также с виновных лиц за недостачи и хищения	70	73-2
Задолженность работников по прочим операциям списана на убытки из-за истечения срока исковой давности	91-2	73
Недостачи, ранее отнесенные за счет работников, приняты за счет организации — восстановительная запись	94	73

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут быть открыты субсчета:

1. «Расчеты по предоставленным займам»,
2. «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На счете 73, субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам» отражаются расчеты с работниками организации по предоставленным им займам на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и др.

По *дебету счета* 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» отражается сумма предоставленного работнику организации займа в корреспонденции со счетом 50 «Касса» или 51 «Расчетные счета».

На сумму платежей, поступивших от работника-заемщика, *счет 73 кредитует* в корреспонденции со счетами 50, 51, 70 в зависимости от установленного договором займа порядка платежа.

Аналитический учет по счету 73, субсчет 1 ведется по каждому работнику организации.

На счете 73, субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитываются расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работниками организации в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба и другие расчеты с персоналом.

В дебет счета 73 суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, относятся с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и 98 «Доходы будущих периодов» — за недостающие товарно-материальные ценности, 28 «Брак в производстве» — за потери от брака продукции и др.

По кредиту счета 73 записи производятся в корреспонденции со счетами: учета денежных средств (50, 51, 55) — на суммы внесенных платежей; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на суммы удержаний из сумм по оплате труда; 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на суммы списанных недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

Аналитический учет по счету 73, субсчет 2 ведется по каждому работнику организации.



.....
Счет 73 может быть использован для отражения и иных расчетов с работниками, например за путевки в детские оздоровительные лагеря, находящиеся на балансе предприятия.
.....

8.8 Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами (счет 76)



.....
Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предназначен для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60–75: по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др. (табл. 8.11) [8].
.....

К счету 76 могут открываться следующие субсчета:

- 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 76-2 «Расчеты по претензиям»;
- 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

Таблица 8.11 – Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
<i>Счет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»</i>			
1.	Начисление сумм страховых платежей	20, 44	76-1
2.	Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям	76-1	51
3.	Списание потерь по страховым случаям	76-1	01, 10
4.	Отражение суммы страхового возмещения, причитающейся по договору страхования работникам организации	76-1	73
5.	Получение сумм страховых возмещений от страховых организаций в соответствии с договорами страхования	51, 52	76-1
6.	Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев	91-2	76-1
<i>Субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»</i>			
1.	К поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствиям цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок	76	60
2.	Завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками)	76	10, 41
3.	К поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу	76	60
4.	К поставщикам, транспортным и другим организациям за недостатки груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин	76	60
5.	За брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом	76	20
6.	К кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации	76	51, 66, 67
продолжение на следующей странице			

Таблица 8.11 – Продолжение

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
7.	По штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются)	76	91-1
<i>Субсчет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»</i>			
1.	Подлежащие получению (распределению) доходы	76	91-1
2.	Суммы, полученные организацией в счет доходов	51	76
<i>Субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»</i>			
1.	Депонированные суммы	70	76
2.	Выплата депонированных сумм	76	50

Аналитический учет по субсчету 76-1 ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

Счет 76-2 кредитуется на суммы поступивших платежей в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Суммы, которые, как выяснилось впоследствии, взысканию не подлежат, относятся, как правило, на те счета, с которых были приняты на учет по дебету счета 76.

Аналитический учет по субсчету 76-2 ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.



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

8.9 Учет внутрихозяйственных расчетов

Учет расчетов с филиалами (обособленными подразделениями) юридического лица

Согласно ст. 55 ГК РФ представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет его защиту.



.....
Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Таблица 8.12 – Продолжение

Содержание хозяйственной операции	Учет в головной организации		Учет в обособленном подразделении		Учет по организации в целом	
	Д	К	Д	К	Д	К
Начислен НДС от суммы выручки от продажи продукции	—	—	90-3	68-НДС	90-3	68-НДС
Денежные средства за проданную продукцию поступили на расчетный счет головной организации	51	79-2	79-2	62	51	62
<i>Учет готовой продукции по нормативной себестоимости</i>						
Головная организация передала обособленному подразделению готовую продукцию по нормативной себестоимости	79-1	43	43	79-1	—	—
Списано превышение фактической себестоимости продукции над нормативной	79-1	40	40	79-1	—	—

Субсчет 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»

.....

На субсчете 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитываются расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

.....

Имущество, выделенное обособленным подразделениям, списывается организацией со счета 01 «Основные средства» и др. в дебет счета 79-1 и принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79-1 в дебет счета 01 и др.

Сумма накопленной амортизации по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации у головной организации, принимается на учет подразделениями с дебета счета 79-1 в кредит счета 02.

Филиалы и подразделения продолжают начислять амортизацию по полученным объектам начиная с месяца, следующего за месяцем получения объекта, так как за месяц, в котором осуществляется передача, амортизацию начисляет головная организация.

Субсчет 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» [8]



.....
На субсчете 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» учитывается состояние расчетов, связанных с исполнением договоров доверительного управления имуществом. Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

В соответствии со статьей 1018 Гражданского кодекса Российской Федерации имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.

При отражении в бухгалтерском учете операций по передаче учредителем управления имуществом в доверительное управление и других операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, используется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» [1].

При составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления в нее полностью включаются данные, представленные доверительным управляющим об активах, обязательствах, доходах, расходах и других показателях путем суммирования аналогичных показателей. В баланс учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» не включаются.

В случае если доверительное управление имуществом осуществляется в интересах выгодоприобретателя, то причитающийся доход учитывается выгодоприобретателем в качестве внереализационного дохода.

При организации бухгалтерского учета доверительный управляющий обеспечивает самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления имуществом, обособленный от операций, связанных с имуществом доверительного управляющего.

Отражение операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, формирование и учет доходов, расходов осуществляются в общеустановленном порядке при соблюдении принципов формирования учетной политики, принятой учредителем управления.



.....
 Особое внимание следует обратить на организацию бухгалтерского учета по счетам учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет») и соблюдение нормы статьи 1018 Гражданского кодекса Российской Федерации об открытии отдельного банковского счета для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом [1].

Для каждого договора доверительного управления должен быть открыт отдельный субсчет к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в разрезе учредителя управления и выгодополучателя.

Созданная в процессе доверительного управления имуществом готовая продукция, выполненные работы, оказанные услуги, а также приобретенные товарно-материальные ценности и ценные бумаги отражаются в бухгалтерском учете в сумме фактических затрат на создание, изготовление, приобретение и т. п. Учет приобретения и создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений ведется в общеустановленном порядке.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в сроки и порядке, которые установлены договором доверительного управления имуществом.



По прекращении договора доверительного управления имуществом доверительный управляющий составляет отдельный баланс на дату прекращения договора.

Бухгалтерский учет по договору доверительного управления ведется в соответствии с Приказом Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. №97н (в ред. Приказа Минфина РФ от 15.08.2006 №106н) «Указания по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом» (табл. 8.14) [38].

Таблица 8.14 – Отражение в учете операций по договору доверительного управления

№ п. п	Операции	Дебет	Кредит
I. У учредителя управления			
1.	Передача объектов в доверительное управление по балансовой стоимости на дату вступления договора доверительного управления в силу	79-3	01, 04, 58, и др.
2.	Списание амортизации	02, 05	79-3
3.	Денежные средства, полученные учредителями в счет причитающейся прибыли по договору	51	79-3
4.	Причитающиеся учредителю суммы возмещения убытков	76	91
5.	Прекращение договора доверительного управления и возврат имущества учредителю в той оценке, в которой они были переданы	01, 04, 58 79-3	79-3 02, 05
продолжение на следующей странице			

Таблица 8.14 – Продолжение

№ п. п	Операции	Дебет	Кредит
II. У выгодоприобретателя			
1.	Причитающийся и полученный доход	76 51	91 76
2.	Причитающиеся и полученные суммы возмещения упущенной выгоды	76 51	91 76
III. У доверительного управляющего на отдельном балансе			
1.	Получено имущество от учредителя по стоимости, числящейся в бухгалтерском учете учредителя на дату вступления договора в силу	01, 04, 58 и др. 79-3	79-3 02, 05
2.	Начисление амортизации способом и в пределах срока, которые были приняты учредителем управления	20 и др.	02, 05
3.	Поступили денежные средства от учредителя управления для осуществления долгосрочных инвестиций	51	79-3
4.	Перечисление денежных средств в счет причитающихся учредителю управления дохода	79-3	51
5.	Причитающиеся доверительному управляющему суммы вознаграждения и возмещения расходов	26 76	76 51
6.	Прекращение договора — возврат имущества	79-3	01, 04, 50, 51, 58
IV. Расходы и доходы у доверительного управляющего			
1.	Расходы, связанные с договором доверительного управления	20, 26	Разные счета
2.	Вознаграждение по договору доверительного управления	76	90
3.	Списание расходов	90	20, 26
4.	Причитающиеся и перечисленные суммы возмещения выгодополучателю упущенной выгоды за время доверительного управления имуществом и учредителю управления убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды	91 76	76 51



Контрольные вопросы по главе 8

1. В дебет какого счета относятся убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек?
2. Дайте определение кредиторской задолженности.
3. Когда начинается срок исковой давности?
4. Какие расчеты учитываются на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»?
5. Каким методом ведется учет на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»?
6. По заявлению клиента выставлен аккредитив в адрес поставщика. Как данная операция отражается в учете?
7. Организация по заключенным с тремя поставщиками договорам приобретает для производства 5 наименований материалов. Сколько аналитических счетов следует открыть в такой ситуации?
8. На каком счете при расчетах плановыми платежами покупатель ведет учет расчетов с поставщиком?
9. Как должен быть организован аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»?
10. Охарактеризуйте порядок инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности.
11. Перечислите виды налогов и сборов, установленные НК РФ.
12. Для чего предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»?
13. Какие субсчета могут быть открыты к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»?
14. Как ведется учет расчетов с учредителями и акционерами?
15. Как ведется учет расчетов с подотчетными лицами и персоналом?
16. Для чего предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»?
17. Как ведется учет расчетов с филиалами?

Глава 9

УЧЕТ КАПИТАЛА

Таблица 9.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
Федеральный закон РФ	129-ФЗ	21.11.96	Закон о бухгалтерском учете
Федеральный закон РФ	208-ФЗ	26.12.95	Об акционерном обществе
Федеральный закон РФ	14-ФЗ	08.02.98	Об обществе с ограниченной ответственностью
Приказ МФ	94н	31.10.00	План счетов бухучета и инструкция по его применению
Приказ МФ	34н	29.07.98	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ

9.1 Уставный капитал (счет 80)



.....

Уставный капитал — это стартовый капитал, необходимый предприятию для осуществления финансово-хозяйственной деятельности с целью получения прибыли. Изменение размера уставного капитала предприятия всегда связано с переутверждением его учредительных документов общим собранием учредителей и их перерегистрацией в соответствующих государственных органах.

.....

Увеличение уставного капитала предприятия может осуществляться в случаях (табл. 9.2) [8]:

- привлечения дополнительных средств от участников (учредителей);
- дополнительного приема участников (учредителей);
- дополнительной эмиссии акций;
- увеличения номинала акций;
- направления на его увеличение нераспределенной чистой прибыли, добавочного и резервного капитала;
- начисленного учредительского дохода (дивидендов);
- получения унитарными предприятиями дополнительных средств в виде дотаций от государственных и муниципальных органов.

Уменьшение уставного капитала предприятия может осуществляться в случаях (табл. 9.2) [8]:

- выхода участников (учредителей) из состава организации;
- выкупа акций акционерным обществом с их последующим аннулированием;
- доведения размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашения за счет него непокрытого убытка;
- покрытия убытка за счет снижения размеров вкладов (паев) участников или номинальной стоимости акций;
- изъятия части уставного фонда унитарного предприятия.

Таблица 9.2 – Отражение в учете операций по счету 80 «Уставный капитал»

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
<i>Операции по образованию и увеличению уставного капитала</i>		
Отражается зарегистрированный уставный капитал предприятия	75	80
Привлечение дополнительных средств участников (учредителей)	75	80
Средства при дополнительном приеме участников	75	80
Средства от дополнительной эмиссии акций	75	80
Дополнительные средства от увеличения номинала акций	75	80
Направление на увеличение уставного капитала нераспределенной чистой прибыли	84 75	75 80
Направление на увеличение уставного капитала средств добавочного капитала	83 75	75 80
Направление на увеличение уставного капитала средств резервного капитала	82 75	75 80
Направление на увеличение уставного капитала начисленного учредительского дохода (дивидендов)	75 (70)	80
продолжение на следующей странице		

Таблица 9.2 – Продолжение

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
Получение дотаций от государственных и муниципальных органов	51 75	75 80
<i>Операции по уменьшению уставного капитала</i>		
Выход участников из состава организации с выдачей вкладов	80 75	75 50
Выкуп акций акционерного общества с их последующим аннулированием	81 80	51 81
Доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашение этой разницей непокрытого убытка	80 75	75 84
Снижение размеров вкладов или номинала стоимости акций для покрытия убытка	80 75	75 84

9.2 Порядок оценки стоимости чистых активов

Расчет стоимости чистых активов осуществляется в соответствии с Приказом МФ РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29.01.2003 г. №10н, №03–б/пз «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Под стоимостью чистых активов акционерного общества понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету.

Состав активов, принимаемых к расчету:

- 1) внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы);
- 2) оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса (запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы), за исключением:
 - стоимости в сумме фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования;
 - задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

Состав пассивов, принимаемых к расчету:

- 1) долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;
- 2) краткосрочные обязательства по займам и кредитам;

- 3) кредиторская задолженность;
- 4) задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- 5) резервы предстоящих расходов;
- 6) прочие краткосрочные обязательства.



.....
 Оценка стоимости чистых активов производится акционерным обществом в конце года. Информация о стоимости чистых активов раскрывается в годовой бухгалтерской отчетности.

Сравнение стоимости чистых активов с размером уставного капитала

Статьей 35 Федерального закона от 25.12.1995 №208-ФЗ «Об акционерных обществах» установлены обязанности акционерного общества, стоимость чистых активов которого по окончании второго финансового года или каждого последующего финансового года оказывается меньше его уставного капитала.

Если по окончании второго финансового года или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше его уставного капитала, акционерное общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания соответствующего финансового года *обязано принять одно из решений:*

- об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов;
- решение о своей ликвидации.

При этом, если стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше его уставного капитала более чем на 25 процентов по окончании трех, шести, девяти или двенадцати месяцев финансового года, следующего за вторым финансовым годом или каждым последующим финансовым годом, по окончании которых стоимость чистых активов акционерного общества оказалась меньше его уставного капитала, акционерное общество дважды с периодичностью один раз в месяц обязано поместить в средствах массовой информации, в которых публикуются данные о государственной регистрации юридических лиц, *уведомление о снижении стоимости своих чистых активов.*

Если по окончании второго финансового года или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов акционерного общества окажется меньше величины минимального уставного капитала, акционерное общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года *обязано принять решение о своей ликвидации.*

Вместе с тем следует отметить, что *неисполнение акционерным обществом указанных обязанностей* не ограничивает его правоспособность — ни в пределах шестимесячного срока, установленного для принятия соответствующих решений, ни даже после его истечения, если решение об уменьшении уставного капитала акционерного общества до величины, не превышающей стоимость его чистых активов, или решение о ликвидации акционерного общества так и не было при-

нято. (Информационное письмо Федеральной службы по финансовым рынкам от 27.03.2012 №12-ДП-03/12363.)

9.3 Учет собственных акций (долей), выкупленных обществом (счет 81)



.....
Счет 81 «Собственные акции (доли)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования (табл. 9.3) [8].

При выкупе акционерным или иным обществом (товариществом) у акционера (участника) принадлежащих ему акций (доли) в бухгалтерском учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств.



.....
 Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится по кредиту счета 81 и дебету счета 80 «Уставный капитал» после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и номинальной стоимостью их относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Таблица 9.3 – Отражение в учете операций по счету 81
 «Собственные акции (доли)»

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1.	Если в течение установленного срока покупатель не оплатил приобретенные акции, они вновь поступают в распоряжение акционерного общества-эмитента и отражается номинальная стоимость возвращенных акций, не оплаченных акционером в установленный срок	81	75
2.	Если в течение установленного срока покупатель оплатил акции только частично, они также поступают в распоряжение эмитента. Денежные средства, имущество, внесенные в оплату акций, акционеру не возвращаются и отражаются	75	91

продолжение на следующей странице

Таблица 9.3 – Продолжение

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
	у акционерного общества в составе внереализационных доходов как невозвращенный долг учредителю		
3.	При выкупе акционерным или иным обществом у акционера принадлежащих ему акций в учете на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 «Собственные акции (доли)» и кредиту счетов учета денежных средств. Выкупленные у акционеров акции отражаются в учете в течение года	81	51, 50
4.	Если организация перепродает собственные акции внешним инвесторам по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница между продажной и номинальной стоимостью акций образует <i>эмиссионный доход</i> : – отражается продажа акций по цене выше номинальной – разница между продажной и номинальной стоимостью	50, 51 81	81 83
5.	Если организация перепродает собственные акции внешним инвесторам по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между продажной и номинальной стоимостью образует <i>эмиссионный убыток</i> : – отражается продажа акций по цене ниже номинальной – разница между продажной и номинальной стоимостью	50, 51 83	81 81
6.	По истечении года, в случае отсутствия операций по перепродаже собственных акций, организация должна изъять акции из обращения с соответствующим уменьшением объявленного капитала. Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций проводится после выполнения этим обществом всех процедур	80	81
7.	Возникающая при аннулировании собственных акций на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью относится на счет 91	91	81
8.	Размещение выкупленных собственных акций среди работников организации	73 50	81 73

9.4 Добавочный капитал (счет 83)

В процессе хозяйственной деятельности организации может появиться новое имущество либо возрасти учетная стоимость уже имеющегося имущества, что приводит к росту активов предприятия. Для учета источников поступления новых материальных ценностей или прироста их балансовой стоимости в бухгалтерском учете введено понятие *добавочного капитала* (табл. 9.4 [8]).

Для учета сумм добавочного капитала предназначен бухгалтерский счет 83 «Добавочный капитал».

Аналитический учет по данному счету ведется по источникам его формирования. Источниками формирования являются: прирост стоимости имущества по переоценке; эмиссионный доход; положительные курсовые разницы при вкладе иностранной валюты в уставный капитал предприятия.

Таблица 9.4 – Отражение в учете операций по счету 83 «Добавочный капитал»

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
<i>I. Формирование добавочного капитала</i>			
1.	Увеличение первоначальной стоимости основных средств в результате переоценки	01 83	83 02
2.	Эмиссионный доход как сумма превышения продажной цены акций над номинальной в ходе проведения открытой подписки	81	83
3.	Положительные курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации	75	83
<i>II. Списание добавочного капитала</i>			
1.	Переоценка (уценка) основных средств в сумме дооценки, проведенной в предыдущие периоды	83 02	01 83
2.	Направление средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала	83 75	75 80
3.	Распределение сумм между учредителями организации	83	75
4.	Отрицательные курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала	83	75
5.	Эмиссионный убыток при продаже собственных акций внешним инвесторам по цене ниже их номинальной стоимости	83	81

9.5 Резервный капитал (счет 82)



Резервный капитал представляет собой страховой капитал предприятия, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности, а также для выплаты доходов инвесторам и кредиторам в случае, если на эти цели не хватает прибыли.

Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер. В настоящее время в соответствии с законодательством Российской Федерации, определяющим порядок деятельности акционерных обществ и предприятий с иностранными инвестициями, указанные организации должны формировать резервный капитал в обязательном порядке. По своему усмотрению его могут создавать и предприятия других форм собственности, если это предусмотрено их учредительными документами либо учетной политикой.

Для акционерных обществ и совместных предприятий законодательно установлен его минимальный размер 5% от суммы уставного капитала, и дальнейшее его формирование происходит путем ежегодных отчислений в размере не менее 5% от чистой прибыли до достижения величины, определенной уставом общества.

Минимальный размер резервного капитала организаций с иностранными инвестициями, согласно законодательству Российской Федерации, не должен превышать 25% от уставного капитала.

Источником формирования резервного капитала для предприятий всех организационно-правовых форм выступает нераспределенная чистая прибыль.

Для получения информации о наличии и движении средств резервного капитала предусмотрен бухгалтерский счет 82 «Резервный капитал» (табл. 9.5) [8].

Таблица 9.5 – Отражение в учете операций по счету 82 «Резервный капитал»

№	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит
1.	Образование резервного капитала за счет средств нераспределенной чистой прибыли	84	82
2.	Использование резервного капитала на погашение выпущенных облигаций по полученным краткосрочным и долгосрочным займам и на покрытие убытков от хозяйственной деятельности:		
	– погашение облигаций	82	84
	– покрытие убытков	82	84

9.6 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток счет 84)



Принятие решения о порядке использования полученной прибыли является исключительным правом собственников. Без решения, принятого на общем собрании акционеров, прибыль общества не может быть израсходована. Таким образом, в течение текущего отчетного периода (года) расходование чистой прибыли возможно лишь в том случае, если есть прибыль прошлых лет, которую собрание акционеров решило направить на определенные цели.

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 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дт 99 Кт 84; Дт 84 Кт 99.



Контрольные вопросы по главе 9

1. При уменьшении размера уставного капитала, который не обеспечен чистыми активами, по решению собрания акционерное общество должно выкупить у акционеров акции по номинальной стоимости. Как эта операция отражается в бухгалтерском учете?
2. По дебету какого счета отражаются фактические затраты по приобретению собственных акций, выкупленных АО у акционеров?
3. В каком случае требуется перерегистрация учредительных документов в соответствующих государственных органах?
4. Что является источником выплаты дивидендов по привилегированным акциям при недостаточности прибыли?
5. При аннулировании организацией собственных акций, выкупленных у акционеров по цене, отличной от номинальной цены, возникает разница (при цене выкупа выше номинальной стоимости). На каком счете она отражается?
6. Какой бухгалтерской записью оформляются отчисления в резервный капитал за счет прибыли?
7. Какой бухгалтерской записью оформляется уменьшение величины уставного капитала до величины чистых активов?
8. Какой бухгалтерской записью отражается начисление к получению дохода в виде дивидендов от участия в уставном капитале другой организации?

9. Какой бухгалтерской записью оформляется начисление доходов от участия в уставном капитале организации работникам организации, являющимся ее учредителями?
10. Перечислите организационно-правовые формы юридического лица и виды уставного капитала им соответствующего.
11. На каком счете учитывается движение денежных средств целевого финансирования в той части, которая подлежит обособленному хранению?
12. В каких случаях может осуществляться увеличение уставного капитала?
13. В каких случаях может осуществляться уменьшение уставного капитала?

Глава 10

УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

10.1 Понятие кредита и займа



.....
***Кредит** — это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций и лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества с уплатой процентов за временное пользование имуществом.*
.....

Основные признаки кредита [1]:

1. В соответствии со ст. 819 ГК РФ банк или иная кредитная организация обязуется предоставить заемщику денежные средства на условиях и в размере, предусмотренных кредитным договором. Кредитный договор с банком должен быть оформлен только в письменном виде (ст. 820 ГК РФ) и содержать необходимые данные: размер кредита, обязательства банка по его выдаче, сроки и порядок погашения кредита, процентную ставку, обязательства предоставления по залогу кредитных ценностей и другие.
2. Заемщик обязуется возратить денежную сумму и уплатить за нее проценты.
3. Для осуществления операций кредитования банк должен иметь лицензию.

Получение банком-кредитором процентов от заемщиков может производиться путем списания денежных средств с расчетного (текущего), корреспондентского счета заемщика (юридического лица), обслуживающегося в банке, на основании платежного требования банка, если условиями договора предусмотрено проведение указанной операции.



.....

Займы (ст. 807 ГК) — одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

.....

Основные признаки займа [1]:

1. Договор займа между гражданами должен быть заключен в письменной форме, если его сумма превышает не менее чем в 10 раз установленный законом МРОТ, а в случае, когда заимодавцем является юридическое лицо, — независимо от суммы (ст. 808 ГК).

2. В дополнение к договору займа обязательно должны прилагаться документы, подтверждающие и определяющие дату фактической передачи вещей или денежных средств от заимодавца к заемщику. Согласно ГК РФ это может быть расписка заемщика или иной документ, удостоверяющий передачу ему заимодавцем определенной денежной суммы или определенного количества вещей. Дата передачи определяется на основании накладной — если передаются вещи, банковской выписки — если передаются денежные средства.

Следует обратить внимание, что договор считается заключенным именно в момент передачи имущества или денежных средств заимодавцем, а не в момент получения их заемщиком. Например, заимодавец перечислил денежные средства со своего расчетного счета, а на счет заемщика они не поступили. В этом случае договор вступает в силу с даты, когда получена выписка из банка заимодавца.

При передаче имущества в договоре четко должен быть определен момент перехода права собственности. Данное ограничение влечет обязанность начислять проценты по договору займа начиная с даты передачи вещей от заимодавца к заемщику. Начисление процентов с более ранней даты влечет обязанность определять налогооблагаемую прибыль с более ранней даты. Оказание услуг по предоставлению займа в денежной форме не включается в налогооблагаемый оборот по НДС (НК ч. 2, ст. 149, п. 15).

3. *Начисление процентов по договору займа.*

Наличие или отсутствие обязанностей по начислению процентов делает договор займа возмездным или безвозмездным. Согласно ст. 423 ГК РФ безвозмездным признается договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления. Договор займа будет считаться возмездным, если по нему начисляются проценты, и безвозмездным, если проценты не начисляются.

По договору денежного займа проценты не начисляются только в случае, если это отдельно предусмотрено в договоре. При отсутствии в договоре условия об уплате процентов их размер определяется по ставке рефинансирования ЦБ РФ на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части.

По договору имущественного займа проценты не начисляются только в случае, если их начисление не предусмотрено в договоре.

4. *Возврат займа.* Гражданский кодекс РФ предусматривает, что беспроцентный (безвозмездный) заем может быть возвращен заемщиком досрочно. Если же

заем предоставлен под проценты (возмездный), то он может быть возвращен досрочно только с согласия заимодавца, так как заимодавец не сможет получить часть своего планируемого дохода. Однако при отсутствии в договоре займа указания на срок возврата (либо он определен моментом востребования) сумма займа подлежит возврату в 30-дневный срок.

10.2 Учет кредитов и займов

Учет займов и кредитов осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам» [23].

Сравним бухгалтерский учет и налоговый учет в табл. 10.1.

Таблица 10.1 – Учет займов и кредитов в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 15/08	Глава 25 НК Ст. 269 <i>Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам</i>
ПБУ 15/08 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)	Под долговыми обязательствами понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки, в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения
Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (расходы по займам), являются: 1. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору). 2. Дополнительные расходы по займам. Дополнительными расходами по займам являются: – суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;	Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце — для налогоплательщиков, перешедших
	продолжение на следующей странице

Таблица 10.1 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
– суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); – иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов). Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в договоре. Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту). Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности	на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. Существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях. При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, <i>а также по выбору налогоплательщика</i>, предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте если иное не предусмотрено пунктом 1.1 статьи 269. Если размер непогашенных налогоплательщиком-российской организацией долговых обязательств, предоставленных иностранной организацией, более
	продолжение на следующей странице

Таблица 10.1 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
	чем в три раза превышает разницу между суммой его активов и величиной обязательств, то при определении предельного размера процентов, подлежащих включению в состав расходов, применяются <i>особые правила</i> в соответствии со ст. 269 п. 2

10.3 Порядок признания расходов по займам в бухгалтерском учете

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся [23].

Расходы по займам признаются:

- прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива;
- включаются в стоимость инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением *инвестиционного актива*.



.....
Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Порядок включения процентов и дополнительных расходов

1. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются:
 - в стоимость инвестиционного актива (Дт 08 Кт 66, 67);
 - в состав прочих расходов: (Дт 91 Кт 66, 67).
2. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются равномерно, независимо от условий предоставления займа (кредита).

3. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются исходя из условий предоставления займа (кредита) в том случае, когда такое включение существенно не отличается от равномерного включения.
4. Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

Условия включения процентов в стоимость инвестиционного актива



.....
 Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

- 1) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
 - 2) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
 - 3) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.
-

Уменьшение процентов

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений:

- 1) Дт 76 Кт 91;
- 2) Дт 08 Кт 66;
- 3) Дт 91 Кт 08.

Прекращение и возобновление включения процентов

При приостановке приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления актива.

В указанный период проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в состав прочих расходов организации.

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

В случае если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

В случае если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, то проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

10.4 Расчет доли процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива

Основные положения [23]:

1. Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, не должна превышать общей суммы процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), организации в отчетном периоде.
2. При расчете доли процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, из всей суммы займов (кредитов) исключаются суммы займов (кредитов), полученных на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива.
3. Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость нескольких инвестиционных активов, распределяется между инвестиционными активами пропорционально сумме займов (кредитов), включенных в стоимость каждого инвестиционного актива.

4. Расчет доли процентов по займам, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива, приведенный в примере (табл. 10.2), основывается на следующих допущениях [23]:

- а) ставки по всем займам (кредитам) одинаковы и не изменяются в течение отчетного периода;
- б) работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива продолжаются после окончания отчетного периода.



Пример

Таблица 10.2 – Пример расчета доли процентов по займам, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива

Показатель	Сумма займов (кредитов), руб.		
	всего	в том числе	
		на приобретение, сооружение, изготовление инвестиционного актива	на общие цели
Остаток неиспользованных займов (кредитов) на начало отчетного периода	10000	6000	4000
Получено займов (кредитов) в течение отчетного периода	40000	30000	10000
Итого займов (кредитов) в отчетном периоде	50000	36000	14000
Проценты, подлежащие начислению в отчетном периоде	10800	9100	1700
Потрачено займов (кредитов) в отчетном периоде	48000	44000	

Потрачено займов (кредитов) в отчетном периоде на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива из займов (кредитов), полученных на общие цели: $8000 = 44000 - 36000$.

Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору) за полученные займы (кредиты) на общие цели, подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива: $971 = \frac{1700 \cdot 8000}{14000}$.

Сумма процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционного актива: $10071 = (9100 + 971)$.

10.5 Особенности отражения процентов по причитающимся к оплате векселям и облигациям

Проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность.

Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств.

Проценты и (или) дисконт по причитающейся к оплате облигации организацией-эмитентом отражаются обособленно от номинальной стоимости облигации как кредиторская задолженность. Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа.



Контрольные вопросы по главе 10

1. Как признаются начисленные проценты по просроченному кредиту банка, взятому для пополнения оборотных средств организации?
2. Какой бухгалтерской записью отражается начисление процентов по просроченным долгосрочным кредитам?
3. Какой записью отражается в учете начисление процентов по полученным долгосрочным кредитам (займам) на капитальные вложения в ходе строительства?
4. В какой момент организация-заемщик принимает к бухгалтерскому учету задолженность по основной сумме долга?
5. Дайте определение понятию «Кредит».
6. Какой записью отражаются в бухгалтерском учете заемщика стоимостные разницы, возникающие между оценкой материально-производственных запасов, ранее полученных в качестве заемных, и ценами приобретения аналогичных запасов для погашения займа?
7. Какие способы обеспечения кредита вы знаете?
8. Перечислите признаки кредита.
9. Перечислите основные признаки займов.
10. При каком условии договор займа считается заключенным?
11. В случае отсутствия в договоре денежного займа условия об уплате процентов как определяется их размер?
12. При выполнении каких условий проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, принимаются к учету?

13. Может ли беспроцентный займ быть возвращен досрочно?
14. Что понимается под инвестиционным активом?
15. Что включают в себя затраты, связанные с получением займов и кредитов?
16. Назовите условия включения затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива.
17. Какие два способа применяются при определении расходов в виде процентов по долговым обязательствам, принимаемых к вычету?
18. Какие проценты включаются в налоговую базу на основании выписки о движении денежных средств по банковскому счету?

Глава 11

УЧЕТ ПРОДАЖ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), СВЯЗАННЫХ С ОБЫЧНЫМИ ВИДАМИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Таблица 11.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
1. Приказ МФ РФ	34н	29.07.1998	Положение о бухгалтерском учете и отчетности в РФ
2. Приказ МФ РФ	94н	31.10.2000	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению
3. Приказ МФ РФ	32н	06.05.1999	ПБУ 9/99 «Доходы организации»
4. Приказ МФ РФ	33н	06.05.1999	ПБУ 10/99 «Расходы организации»

11.1 Назначение счета «Продажи» и его структура



.....

***Счет 90 «Продажи»** предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются выручка и себестоимость [8].*

.....

Выручку можно рассматривать в двух направлениях:

1. Выручка от продажи по обычным видам деятельности:
 - готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
 - работам и услугам промышленного характера;
 - работам и услугам непромышленного характера;
 - покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
 - строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т. п. работам;
 - товарам;
 - услугам по перевозке грузов и пассажиров;
 - транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
 - услугам связи;
2. Выручка от операций, самостоятельно признанных организацией обычным предметом деятельности:
 - предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
 - предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности;
 - участие в уставных капиталах других организаций.



.....
Критерии признания выручки определены в ПБУ 9/99 «Доходы
 организации» п. 12 [17].

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- 4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) 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.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации *признается кредиторская задолженность, а не выручка*.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в подпунктах «а», «б» и «в».

11.2 Особенности учета на субсчетах «Выручка», «Себестоимость продаж», «НДС», «Акцизы», «Прибыль, убыток от продаж»

Выручка



При признании в бухгалтерском учете сумма **выручки** от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (в т. ч. и в организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции).

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов).

Себестоимость



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

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по дебету счета 90 отражается плановая себестоимость ее (в течение года, когда фактическая себестоимость не выявлена) и разница между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции (в конце года). Плановая себестоимость проданной продукции, а также суммы разниц списываются в дебет счета 90 (или сторнируются) в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по дебету счета 90 отражается их учетная стоимость

(в корреспонденции со счетом 41) с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета (табл. 11.2) [8].

Таблица 11.2 – Субсчета к счету 90 «Продажи»

Номер субсчета	Наименование	Характеристика
90-1	Выручка	Учитываются поступления активов, признаваемые выручкой
90-2	Себестоимость продаж	Учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка
90-3	Налог на добавленную стоимость	Учитываются суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика)
90-4	Акцизы	Учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров)
90-5	Экспортные пошлины	Учитываются суммы экспортных пошлин
90-9	Прибыль/убыток от продаж	Предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц

11.3 Порядок определения финансового результата от продаж

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.

За отчетный месяц:

- 1) сопоставляется совокупный дебетовый оборот по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и кредитовый оборот по субсчету 90-1;
- 2) определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Заккрытие сальдо по субсчетам по окончании отчетного года

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9.

Аналитический учет по счету 90 ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитиче-

ский учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

11.4 Учет продажи готовой продукции



Пример

Рассмотрим отражение в бухгалтерском учете продажи продукции (работ, услуг) в табл. 11.3 [41].

Таблица 11.3 – Отражение в бухгалтерском учете продажи продукции (работ, услуг)

Операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
Отражена стоимость реализованной (отгруженной) продукции, причитающейся с покупателя	62	90-1	5900
Начислен НДС бюджету	90-3	68/ндс	900
Начислены акцизы	90-4	68/А	—
Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	90-2	43	4250
Выявлен финансовый результат от продаж: – прибыль (списание кредитового сальдо)	90-9	99	750
– убыток (списание дебетового сальдо)	99	90-9	—
Закрывается счет 90 (в конце года)			
– закрывается счет 90-1	90-1	90-9	6000
– закрывается счет 90-2	90-9	90-2	4250
– закрывается счет 90-3	90-9	90-3	900
– закрывается счет 90-4	90-9	90-4	—
Получены средства от покупателей	51	62	6000

11.5 Учет продажи товаров в торговле

Понятие и оценка товаров в бухгалтерском учете



Счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении ТМЦ, приобретенных в качестве товаров для продажи.

Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания (табл. 11.4–11.5) [8, 41].

В организациях, осуществляющих *промышленную* и иную *производственную деятельность*, счет 41 применяется в случаях, когда какие-либо изделия, материалы, продукты приобретаются специально для продажи или когда стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно.

Организации, осуществляющие *торговую деятельность*, на счете 41 учитывают также покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счете 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 «Покупные изделия» и др.

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т. п.

На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитывается наличие и движение товаров, находящихся в организациях, занятых розничной торговлей (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и т. п.), и в буфетах организаций, занятых общественным питанием. На этом же субсчете учитывается наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.) в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания.

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня» учитываются наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания).

На субсчете 41-4 «Покупные изделия» организации, осуществляющие *промышленную* и иную *производственную деятельность*, пользующиеся счетом 41, учитывают наличие и движение товаров (применительно к порядку, предусмотренному для учета производственных запасов).

Учет товаров в торговле

Таблица 11.4 – Отражение в учете операций по счету 41

Операция	Дебет	Кредит
Оприходование прибывших на склад товаров и тары отражается по стоимости их приобретения	41	60
При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по продажным ценам одновременно с этой записью делается запись на разницу между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, накладки)	41	42
Отражение транспортных (по завозу) и других расходов по заготовке и доставке товаров	44, 41	60
Поступление товаров и тары может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без использования его в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами	15 41 16	60 15 15
Списание стоимости товаров при признании в бухучете выручки от их продажи	90	41
Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) товаров определенное время не может быть признана в бухучете, то до момента признания выручки эти товары учитываются на счете 45 «Товары отгруженные»	45	41
Товары, переданные для переработки другим организациям, не списываются со счета 41, а учитываются обособленно на субсчете	41/1	41

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях — и по местам хранения товаров.

Отражение в учете продажи товаров в торговле

Таблица 11.5 – Учет оптовой и розничной торговли

Операции	Оптовая			Оптово-розничная (учет по продажным ценам)		
	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
1. Оприходование	41-1	60	100	41-1	60	100
	19-3	60	18	19-3	60	18
	68	19-3	18	68	19-3	18
2. Передано в розницу				41-2	41-1	50
3. Торговая наценка				41-2	42	15
продолжение на следующей странице						

Таблица 11.5 – Продолжение

Операции	Оптовая			Оптово-розничная (учет по продажным ценам)		
	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
4. Реализация 50%	62	90-1	65	50	90-1	65
5. НДС бюджету	90-3	68/ндс	10	90-3	68/ндс	10
6. Списание реализованных товаров	90-2	41-1	50	90-2	41-2	65
7. Реализованное наложение — списывается торговая надбавка, относящаяся к реализованным товарам методом сторно				90-2	42	–15
*Примечание						
Реализованное наложение (РН) = ПТН · Коб 90-1 $\text{Процент торговой надбавки (ПТН)} = \frac{\text{Сн 42} + \text{Коб 42}}{\text{Ск 41} + \text{Коб 41}} = \frac{0 + 15}{0 + 65} = 0,23$ Реализованное наложение (РН) = 0,23 · 65 = 15 Сн, Ск — сальдо начальное (конечное); Коб — кредитовый оборот						
8. Списание расходов на продажу	90-2	44	3	90-2	44	3
9. Финансовый результат:						
прибыль	90-9	99	2	90-9	99	2
убыток	99	90-9		99	90-9	

11.6 Особенности учета продажи товаров по договору комиссии

Основными видами посреднической деятельности являются договор поручения, договор комиссии и агентский договор.

Одной из главных характерных черт всех посреднических договоров является то, что посредник действует в интересах и за счет заказчика. Товары приобретаются не на собственные средства, а на средства заказчика, расходы осуществляются также не за свой счет.

Другой отличительной чертой договоров посредничества является то обстоятельство, что посредник может как участвовать в расчетах между покупателем и поставщиком, так и не участвовать.



.....
Характерные отличия посреднических договоров от договоров других типов.

1. Право собственности на товары к посреднику не переходит никогда. Даже если товары фактически находятся на складе посредника, они ему не принадлежат и учитываются на забалансовых счетах.
 2. Посредник за свою услугу получает вознаграждение. Сумма вознаграждения и является для него доходом или выручкой от реализации. Причем только эта сумма, а не все средства, полученные от заказчика посреднической деятельности для выполнения его поручения.
 3. Практически все расходы, связанные с исполнением поручения заказчика посреднической деятельности, относятся за счет заказчика и должны быть ему возмещены.
-

Наибольшее распространение при реализации продукции с помощью посредника получил договор комиссии (табл. 11.6) [41]. Однако Гражданский кодекс позволяет добиться той же цели и с помощью договоров поручения или агентских договоров.

Таблица 11.6 – Отражение в учете операций по договору комиссии

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
КОМИТЕНТ			
1. Передача товара комитентом на реализацию комиссионеру	45	41, 43	225
2. Отгрузка товара комиссионером покупателю с извещением комитента	62	90-1	590
3. Списание отгруженных товаров с баланса	90-2	45	225
4. Отражение НДС с суммы выручки от реализации товара	90-3	68/ндс	90
5. Отражение комиссионного вознаграждения без НДС	44	60	70
6. Отражение НДС с суммы комиссионного вознаграждения	19-3	60	12,6
7. Зачет взаимозадолженности	60	62	82,6
8. Возмещение НДС по посреднической услуге	68/ндс	19-3	12,6
продолжение на следующей странице			

Таблица 11.6 – Продолжение

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма (тыс. руб.)
9. Комиссионер закрывает задолженность перед комитентом за товар	51	62	507,4
КОМИССИОНЕР			
1. Получение товара от комитента на реализацию комиссионеру	004	—	590
2. Отгрузка товара комиссионером покупателю с извещением комитента	62	76/ком.	590
3. Списание с забалансового учета	—	004	590
4. Поступление денежных средств от покупателей на счет комиссионера с извещением комитента	51	62	590
5. Отражение комиссионного вознаграждения	76/ком	90-1	82,6
6. Отражение НДС с суммы комиссионного вознаграждения	90-3	68/ндс	12,6
7. Перечисление НДС в бюджет	68/ндс	51	12,6
8. Комиссионер закрывает задолженность перед комитентом за товар	76/ком	51	507,4

Принципиальным отличием договора комиссии от договора поручения является то, что в договоре поручения поверенный всегда действует от имени своего доверителя. Соответственно по сделке, заключенной поверенным, все права возникают у доверителя, поскольку он и является стороной этой сделки.

Напротив, по договору комиссии комиссионер всегда выступает в отношениях с третьими лицами от своего имени. Соответственно по сделке, совершенной комиссионером с третьим лицом, приобретает права и становится обязанным комиссионер.

Агентский договор позволяет совершать сделки как от имени агента, так и от имени принципала (иначе говоря, совместить договор поручения и договор комиссии). Агентский договор сочетает в себе элементы договора поручения и договора комиссии.



Контрольные вопросы по главе 11

1. Какие субсчета могут быть открыты к счету 90 «Продажи»?
2. Когда закрываются субсчета счета 90 «Продажи»?
3. Назовите особенности учета продажи товаров по договору мены.
4. Где учитываются принятые на ответственное хранение товары?
5. В каких случаях организации, осуществляющие промышленную деятельность, применяют счет 41 «Товары»?

6. Назовите особенности учета продажи товаров по договорам комиссии.
7. Назовите особенности учета продажи товаров в торговле.
8. Назовите характерные отличия посреднических договоров от договоров других типов.
9. Как ведется аналитический учет по счету 41 «Товары»?
10. Как устанавливается торговая наценка?

Глава 12

УЧЕТ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Таблица 12.1 – Нормативные документы

Документ	Номер	Дата	Название документа
1. Приказ МФ РФ	32н	06.05.1999	«Учет доходов организации» (ПБУ 9/99)
2. Приказ МФ РФ	14н	19.11.2002	«Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)
3. Федеральный Закон	117-ФЗ	05.08.2000	«Налог на прибыль организаций» (НК РФ гл. 25)
4. Приказ МФ РФ	92н	16.10.2000	«Учет государственной помощи» (ПБУ 13/00)

12.1 Понятие доходов и их классификация

Рассмотрим классификацию доходов в бухгалтерском и налоговом учете в таблице 12.2 [3, 17].

Таблица 12.2 – Классификация доходов

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 9/99	Глава 25 НК РФ
<i>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).</i>	<i>Ст. 248 Порядок определения доходов. Классификация доходов</i>
продолжение на следующей странице	

Таблица 12.2 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Классификация доходов организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации: 1) доходы от обычных видов деятельности; 2) прочие доходы	Классификация доходов. К доходам относятся: 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации) (ст. 249) (товаром для целей Главы 25 НК признается любое имущество); 2) внереализационные доходы (ст. 250). При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета
Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:	Ст. 251 <i>Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы</i>
1) сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;	—
2) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;	п. 9 ст. 251
3) в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;	п. 1 ст. 251
4) авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;	—
5) задатка;	п. 2 ст. 251
6) в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;	п. 2 ст. 251
7) в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику —	п. 10 ст. 251 другие доходы, указанные в ст. 251

12.2 Доходы от обычных видов деятельности

Рассмотрим классификацию доходов *от обычных видов деятельности* в бухгалтерском и налоговом учете в табл. 12.3 [3, 17].

Таблица 12.3 – Доходы от обычных видов деятельности в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 9/99	Ст. 249 Доходы от реализации
<i>Доходами от обычных видов деятельности</i> являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Доходами (выручкой) от обычных видов деятельности могут быть поступления, связанные: – с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды; – предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; – участием в уставных капиталах других организаций. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности, то эти доходы относятся к прочим доходам	<i>Доходом от реализации</i> признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, признаются в соответствии со ст. 271 или 273 НК. Особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков либо доходов от реализации, полученных в связи с особыми обстоятельствами, устанавливаются положениями Главы 25 НК

12.3 Прочие доходы (прочие поступления)

Рассмотрим классификацию прочих доходов в бухгалтерском и налоговом учете в табл. 12.4 [3, 17].

Таблица 12.4 – Прочие доходы в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
ПБУ 9/99	Ст. 250 <i>Внереализационные доходы</i>
Прочие доходы (прочие поступления)	Внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в ст. 249 «Доходы от реализации» НК
	Внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы:
– поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации	п. 4 от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не определены в порядке, установленном ст. 249 НК
– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности	п. 5 от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (в частности, от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности), если такие доходы не определены в порядке, установленном ст. 249 НК
– поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)	п. 1 от долевого участия в других организациях
– прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества)	п. 9 в виде дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе, учитываемого в порядке, предусмотренном ст. 278 НК
– поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров	—
продолжение на следующей странице	

Таблица 12.4 – Продолжение

Бухгалтерский учет	Налоговый учет
– проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке	п. 6 в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам (особенности определения доходов банков в виде процентов устанавливаются ст. 290 НК)
– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	п. 3 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
– активы, полученные безвозмездно, в т. ч. по договору дарения	п. 8 в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 НК
– поступления в возмещение причиненных организации убытков	п. 3
– прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году	п. 10 в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде
– суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности	п. 18 в виде сумм кредиторской задолженности (обязательства перед кредиторами), списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям, за исключением случаев, предусмотренных пп. 22 п. 1 ст. 251 НК
– курсовые разницы	п. 11 в виде положительной курсовой разницы п. 11 ¹ в виде суммовой разницы,
– сумма дооценки активов Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности	— —
– прочие доходы (без расшифровки)	Приведена подробная характеристика прочих доходов п. 7, п. 12–п. 23

12.4 Принятие выручки и прочих доходов в бухгалтерском учете

12.4.1 Принятие выручки в бухгалтерском учете

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Рассмотрим принятие выручки в бухгалтерском учете в табл. 12.5 [17].

Таблица 12.5 – Принятие выручки в бухгалтерском учете

Способы поступления выручки	Особенности исчисления выручки
1. Продажа по цене, установленной в договоре	Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации
2. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора	Для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов
3. При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты	Выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности
4. При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами	Выручка принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных
продолжение на следующей странице	

Таблица 12.5 – Продолжение

Способы поступления выручки	Особенности исчисления выручки
	организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров)

12.4.2 Корректировка выручки



.....

1. В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

2. Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

.....

12.4.3 Принятие прочих доходов для целей бухгалтерского учета

Рассмотрим принятие прочих доходов в бухгалтерском учете в табл. 12.6 [17].

Таблица 12.6 – Принятие прочих доходов в бухгалтерском учете

Виды прочих доходов	Определение величины прочих доходов
1. Продажа основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также суммы	См. п. 6 Положения. Принимаются к учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности
продолжение на следующей странице	

Таблица 12.6 – Продолжение

Виды прочих доходов	Определение величины прочих доходов
процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации)	
2. Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков	Принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником
3. Активы, полученные безвозмездно	Принимаются к учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы
4. Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек	Включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации
5. Суммы дооценки активов	Определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов
6. Иные поступления	Принимаются к учету в фактических суммах

12.4.4 Признание прочих доходов в бухгалтерском учете

Рассмотрим признание прочих доходов в бухгалтерском учете в табл. 12.7 [17].

Таблица 12.7 – Признание прочих доходов в бухгалтерском учете

Прочие доходы	Порядок признания
1. Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты),	Аналогично признанию «выручки»
продолжение на следующей странице	

Таблица 12.7 – Продолжение

Прочие доходы	Порядок признания
продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации)	
2. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков	В отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником
3. Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек	В отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек
4. Суммы дооценки активов	В отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка
5. Иные поступления	По мере образования (выявления)

12.4.5 Отражение прочих доходов в бухгалтерском учете



.....
Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода [8].

На **субсчете 91-1** учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами.

На **субсчете 91-2** учитываются прочие расходы.

Субсчет 91-9 предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

.....

Записи по субсчетам 91-1 и 91-2 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9.

12.5 Учет финансовых результатов



.....
Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году [8].

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- 1) прибыль или убыток от обычных видов деятельности — в корреспонденции со счетом 90;
- 2) сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц — в корреспонденции со счетом 91;
- 3) начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций — в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Построение аналитического учета по счету 99 должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

12.6 Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета

Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета отражается в методике расчета текущего налога на прибыль (ТНП) в соответствии с ПБУ 18/02 [26].

Рассмотрим этапы расчета ТНП.

I этап — Расчет условного расхода (условного дохода) УР (УД), который представляет собой налог с бухгалтерской прибыли (убытка).

УР = Бухгалтерская прибыль · ставка налога на прибыль	Д 99 К 68
УД = Бухгалтерский убыток · ставка налога на прибыль	Д 68 К 99

II этап — Выявление разниц между суммами, отраженными на счетах бухгалтерского учета, и суммами, принимаемыми в налоговом учете.

Разницы между бухгалтерским и налоговым учетом расходов делятся:

- на *постоянные разницы*;
- *временные разницы*.

Временные разницы в зависимости от их влияния на налогооблагаемую прибыль делятся на *вычитаемые* и *налогооблагаемые*.



Постоянные разницы — это расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налогооблагаемой прибыли как текущего, так и последующих отчетных периодов.



Вычитаемые временные разницы возникают тогда, когда в отчетном периоде по какой-либо операции налогооблагаемая прибыль оказывается временно больше, чем бухгалтерская. В последующих отчетных периодах разница погашается.



Налогооблагаемые временные разницы возникают тогда, когда в отчетном периоде по какой-либо операции налогооблагаемая прибыль оказывается временно меньше бухгалтерской прибыли. В последующих отчетных периодах разница погашается.

III этап — Расчет корректирующих показателей:

Разницы · ставка налога на прибыль = показатели (ПНО, ПНА, ОНО, ОНА)	ПНО — постоянное налоговое обязательство	– формирование ПНО Д 99 К 68
	ПНА — постоянный налоговый актив	– формирование ПНА Д 68 К 99
	ОНО — отложенное налоговое обязательство	– формирование ОНО Д 68 К 77 – закрытие ОНО Д 77 К 68
	ОНА — отложенный налоговый актив	– формирование ОНА Д 09 К 68 – закрытие ОНА Д 68 К 09

IV этап — Корректировка налогового убытка:

Отложенный налоговый убыток = налоговый убыток · ставка налога на прибыль	Д 09 К 68
---	-----------

V этап — Расчет текущего налога на прибыль

$\text{ТНП} = \text{УР} (-\text{УД}) + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{формирование ОНА} - \text{закрытие ОНА} - \text{формирование ОНО} + \text{закрытие ОНО}$



Контрольные вопросы по главе 12

1. Как учитывается доход в виде процентов по коммерческому кредиту, причитающихся поставщику за предоставленную покупателю отсрочку платежа за поставленные товары?
2. Какие доходы не учитываются при определении налоговой базы?
3. Назовите условия признания денежных средств грантами.
4. Чем является выручка от продажи продукции и товаров, поступления связанные с выполнением работ, оказанием услуг?
5. Что включают в себя прочие доходы (прочие поступления)?
6. Какие доходы, согласно НК РФ, признаются внереализационными доходами?
7. Что включают в себя чрезвычайные доходы?
8. Назовите способы поступления выручки.
9. Порядок налогового учета доходов от реализации.
10. Назовите условия признания выручки в бухгалтерском учете.
11. Отражение прочих поступлений в бухгалтерском учете.
12. Порядок признания доходов при методе начисления.
13. Порядок признания доходов при кассовом методе.
14. Назначение и структура счета 99.
15. Разрешается ли субъектам малого предпринимательства не вести учет доходов и расходов?
16. Как рассчитать текущий налог на прибыль?

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В учебном пособии раскрыта сущность и содержание одной из подсистем бухгалтерского учета: финансовый учет. Одновременно рассматривался налоговый учет как система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Финансовый и налоговый учет содержат характеристику всех объектов учета и представлены в виде сравнительного анализа норм финансового и налогового законодательства.

Отдельное внимание уделено особенностям бухгалтерского и налогового учета. Рассмотрены многочисленные виды хозяйственных операций, требующих отражения в учете и знания правил их совершения. Приведены примеры по бухгалтерскому и налоговому учету.

Финансовый учет и особенно публичная финансовая отчетность регламентируются международными и национальными стандартами, обеспечивающими интересы внешних пользователей информации. В связи с этим в учебном пособии отражены все нормы законодательства по рассматриваемым темам.

Учебное пособие содержит характеристику всех объектов финансового учета и написано в стиле сравнительного анализа финансового и налогового учета по всем объектам учета. Изучение курса позволит знать финансовый и налоговый учет и уметь отразить операции в бухгалтерском (финансовом) учете и провести корректировку показателей для налогового учета.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть 1) [Электронный ресурс] : федер. закон Российской Федерации от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ (ред. от 11.02.13 №8-ФЗ) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф, сетевая.
- [2] Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 1) [Электронный ресурс] : федер. закон Российской Федерации от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ (ред. от 03.12.12 №231-ФЗ) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф, сетевая.
- [3] Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 2) [Электронный ресурс] : федер. закон от 05 авг. 2000 г. №117-ФЗ (ред. от 30.12.12 №294-ФЗ) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф, сетевая.
- [4] Трудовой Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2001 г. №197-ФЗ (ред. от 29.12.12 №280-ФЗ) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [5] О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон Российской Федерации от 06 дек. 2011 г. №402-ФЗ // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [6] О валютном регулировании и валютном контроле [Электронный ресурс] : федер. закон Российской Федерации от 10 дек. 2003 г. №173-ФЗ (ред. 06.12.2011 №409-ФЗ) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [7] Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н (ред. 24.12.10 №186н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [8] План счетов бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 31 окт. 2000 г. №94н (ред. 08.11.10 №142н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.

- [9] Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 6 окт. 2008 г. №106н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [10] Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/08) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 23 апр. 2009 г. №35н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [11] Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/06) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 27 нояб. 2006 г. №154н (ред. 24.12.10 №186н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [12] Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. №43н (ред. 08.11.10 №142н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [13] Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. №44н (ред. 25.10.10 №132н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [14] Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н (ред. 24.12.10 №186н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [15] Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 25 нояб. 1998 г. №56н (ред. 20.12.07 №143н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [16] Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/10) : приказ Минфина РФ от 28 ноября 2001 г. №96н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [17] Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. №32н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [18] Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.

- [19] Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/08) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 29 апр. 2008 г. №48н // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [20] Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/00) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 27 янв. 2000 г. №11н // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [21] Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/00) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 16 окт 2000 г. №92н // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [22] Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07) [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ от 27 дек. 2007 г. №153н (ред. 24.12.10 №186н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [23] Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/08) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 6 окт. 2008 г. №107н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [24] Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращенной деятельности» (ПБУ 16/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 2 июля 2002 г. №66н (ред. 18.11.10 №144н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [25] Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 19 нояб. 2002 г. №115н (ред. 18.09.06 №116н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [26] Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 19 нояб. 2002 г. №114н (ред. 24.12.10 №186н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [27] Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 10 дек. 2002 г. №126н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [28] Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 24 нояб. 2003 г. №105н (ред. 18.06.06 №116н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.

- [29] Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/08) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 6 окт. 2008 г. №106н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [30] Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/10) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28 июня 2010 г. №63н (ред. 27.04.12 №55н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [31] Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/11) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 02 фев. 2011 г. №11н // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [32] Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/11) [Электронный ресурс] : Приказ Минфина РФ от 06 окт. 2011 г. №125н // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [33] Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28 дек. 2001 г. №119н (ред. 24.12.10 №186н // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [34] Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 26 дек. 2002 г. №135н (ред. 24.12.10 №186н // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [35] Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13 окт. 2003 г. №91н (ред. 24.12.10 №186н // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [36] Типовые методические указания по инвентаризации имущества и обязательств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. №49 (ред. 08.11.10 №142н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [37] О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 02 июля 2010 г. №66н (ред. 04.12.12 №154н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [38] «Указания по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 28 нояб. 2001 г. №97н (в ред. от РФ от 15 авг. 2006 г. №106н) // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.

- [39] Положение о правилах осуществления перевода денежных средств [Электронный ресурс] : положение ЦБ РФ от 19 июня 2012 г. №383-П // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [40] Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории РФ [Электронный ресурс] : положение ЦБ РФ от 12 окт. 2011 г. №373-П // Консультант Плюс : Справочная правовая система. — Версия Проф., сетевая.
- [41] Черемисина С. В. Бухгалтерский и налоговый учет / Черемисина С. В., Тюленева Н. А., Земцов А. А. — Томск : Изд-во «Ветер», 2010. — 672 с.

ГЛОССАРИЙ

Амортизация — перенесение стоимости ОС на себестоимость выпускаемой продукции (работ, услуг) одним из способов: линейным, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Безналичная форма расчетов — перевод денежных средств по банковским счетам в соответствии с федеральным законом и нормативными актами Банка России в рамках применяемых форм безналичных расчетов на основании распоряжений о переводе денежных средств, составляемых плательщиками, получателями средств, а также лицами, органами, имеющими право на основании закона предъявлять распоряжения к банковским счетам плательщиков (взыскатели средств), банками.

Вычитаемые временные разницы — разницы, когда в отчетном периоде по какой-либо операции налогооблагаемая прибыль оказывается *временно больше*, чем бухгалтерская. В последующих отчетных периодах разница погашается.

Готовая продукция — часть МПЗ организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов.

Деловая репутация организации — актив, возникший в связи с приобретением другой организации как имущественного комплекса (в целом или его части) и определяемый расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Добавочный капитал — капитал в форме прироста балансовой стоимости ОС в результате дооценки ОС.

Дополнительная оплата — оплата за неотработанное время (отпуска основные, дополнительные, учебные, отпуска по уходу за ребенком, льготная оплата труда подростков, выполнение государственных обязанностей, выходное пособие при увольнении, оплата за время нетрудоспособности и т. п.).

Доходы организации — 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.

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.

Лимит остатка наличных денег — максимально допустимая сумма наличных денег, которая может храниться в месте для проведения кассовых операций, определенном руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем.

Материально-производственные запасы (МПЗ) — это активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнении работ, оказании услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Налогооблагаемые временные разницы — разницы, когда в отчетном периоде по какой-либо операции налогооблагаемая прибыль оказывается временно меньше, чем бухгалтерская. В последующих отчетных периодах разница погашается.

Нематериальные активы (НМА) — активы, в отношении которых выполняются условия:

- 1) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;
- 2) организация имеет право на получение экономических выгод;
- 3) возможность отделения (идентификации) объекта от других активов;
- 4) объект предназначен для использования в течение срока свыше 12 месяцев;
- 5) не предполагается перепродажа данного объекта в течение 12 месяцев;
- 6) первоначальная стоимость НМА может быть достоверно определена;
- 7) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Основная зарплата — оплата за отработанное время (оклады, тарифы, сдельная оплата); доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы (сверхурочные работы, работа в ночное время, в праздничные дни и др.); оплата простоев не по вине работника, премии и др.

Основные средства (ОС) — средства труда, которые принимаются организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- 1) объект предназначен для использования в производстве продукции (работ, услуг), для управленческих нужд организации;
- 2) объект предназначен для использования свыше 12 месяцев;
- 3) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

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

Первоначальная стоимость ОС — стоимость, состоящая из фактических затрат по их возведению или приобретению, включая расходы по их доставке и установке, а также иные расходы, необходимые для доведения данного объекта до состояния готовности к эксплуатации по назначению, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Переоценка объекта основных средств — дооценка или уценка его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Последующая оценка нематериальных активов — переоценка нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка нематериальных активов.

Постоянные разницы — это расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налогооблагаемой прибыли как текущего, так и последующих отчетных периодов.

Расходы будущих периодов — затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам.

Расходы отчетного периода — 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).

Резервный капитал — формируемый из прибыли страховой капитал предприятия, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности, а также для выплаты доходов инвесторам и кредиторам в случае, если на эти цели не хватает прибыли.

Срок полезного использования НМА — выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды.

Срок полезного использования ОС — период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации.

Страховые взносы во внебюджетные фонды — страховые взносы в три внебюджетных фонда: пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования.

Товары — часть МПЗ организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для перепродажи.

Уставный капитал — это стартовый капитал, необходимый предприятию для осуществления финансово-хозяйственной деятельности с целью получения прибыли.

Фактическая себестоимость МПЗ — сумма фактических затрат на приобретение за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива — сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Финансовые вложения — это ценные бумаги: государственные и муниципальные, ценные бумаги других организаций; 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 по договору простого товарищества.

Чистые активы акционерного общества — величина, определяемая путем вычитания из суммы активов акционерного общества, принимаемых к расчету, суммы его пассивов, принимаемых к расчету.

Учебное издание

Черемисина Светлана Васильевна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Корректор Осипова Е. А.

Компьютерная верстка Перминова М. Ю.

Подписано в печать 09.01.14. Формат 60х84/8.

Усл. печ. л. 26,51. Тираж 300 экз. Заказ

Издано в ООО «Эль Контент»

634029, г. Томск, ул. Кузнецова д. 11 оф. 17

Отпечатано в Томском государственном университете
систем управления и радиоэлектроники.

634050, г. Томск, пр. Ленина, 40

Тел. (3822) 533018.