

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тверской государственный университет»
Экономический факультет
Кафедра бухгалтерского учета

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Б1.В.ДВ.2.1. ПРАКТИКУМ ПО УЧЕТУ И ОТЧЕТНОСТИ
ФИРМЫ

Направление подготовки
38.04.01 (080100.68) ЭКОНОМИКА

Магистерская программа
«Экономика фирмы и отраслевых рынков»

Тверь, 2015

УДК 657.22:334.73(075.8)

ББК У052.244я73-1

Я 85

- Ястребова Е. Н.**
Я 85 Практикум по учету и отчетности фирмы: Учеб. пособие. – Тверь: Твер. гос. ун–т, 2015. – 94 с.

Пособие подготовлено с использованием нормативно-законодательных актов и специальной литературы СПС «КонсультантПлюс».

Предназначено для магистрантов 1 курса по магистерской программе «Экономика фирмы и отраслевых рынков».

Пособие обсуждено на заседании кафедры бухгалтерского учета, протокол № 1 от 04.09.2015 г.

© Ястребова Е. Н., 2015

СОДЕРЖАНИЕ		
Пояснительная записка		5
Тема 1	Учет собственного капитала	7
	Учет уставного капитала	7
	Учет добавочного капитала	10
	Учет резервного капитала	12
	Учет нераспределенной прибыли	13
	Правила оценки капитала в бухгалтерском балансе	14
	Контрольные вопросы	15
Тема 2	Учет основных средств	17
	2.1. Понятие и классификация основных средств	17
	2.2. Учет поступления и ввод в эксплуатацию основных средств	18
	2.3. Ремонт, реконструкция модернизация основных средств	20
	2.4. Учет выбытия основных средств	21
	2.5. Амортизация основных средств	23
	2.6. Переоценка основных средств	25
	Контрольные вопросы	26
Тема 3	Учет нематериальных активов	26
	3.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов	26
	3.2. Учет приобретения нематериальных активов	27
	3.3 Амортизация нематериальных активов	29
	3.4. Учет выбытия нематериальных активов	31
	3.5. Правила оценки НМА в бухгалтерском балансе.	32
	Контрольные вопросы	33
Тема 4	Учет материально - производственных запасов	33
	4. 1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов	33
	4. 2. Документальное оформление и учет поступивших материалов	35
	4.3. Учет отпуска материалов	37
	4. 4. Учет продажи материалов. Резервы под снижение стоимости материалов	38
	4.5. Правила оценки запасов в бухгалтерском балансе.	40
	Контрольные вопросы	41
Тема 5	Учет денежных средств	42
	5.1. Учет кассовых операций	42

	5.2. Учет средств на расчетном и валютном счете	45
	5.3. Учет средств на специальных счетах	48
	5.4. Правила оценки денежных средств в бухгалтерском балансе	50
	Контрольные вопросы	50
Тема 6	Учет расчетов с персоналом по оплате труда	50
	6.1 Нормативно-правовое регулирование расчетов с персоналом организации по оплате труда	50
	6.2. Формы и системы оплаты труда в организации	52
	6.3. Документальное оформление расчетов с персоналом по оплате труда	55
	6.4. Общие принципы учета расчетов по оплате труда	59
	6.5. Налогообложение расчетов с персоналом по оплате труда	60
	Контрольные вопросы	63
Тема 7.	Учет расходов в бухгалтерском учете	63
	7.1. Классификация расходов	63
	7.2. Учет расходов по обычным видам деятельности	65
	Контрольные вопросы	69
Тема 8.	Учет готовой продукции и доходов от продажи и прочей деятельности	69
	8.1. Учет готовой продукция	70
	8.2. Правила оценки и признания доходов от обычных видов деятельности	71
	8.3. Правила оценки и признания прочих доходов	72
	8.4. Учет выручки от продаж	73
	8.5. Состав и учет прочих доходов и расходов	73
	8.6. Порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах	75
	Контрольные вопросы	84
Тема 9.	Общие положения по бухгалтерской отчетности организации	84
	9.1. Нормативное регулирование бухгалтерских отчетов в рыночной экономике.	84
	9.2. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности	85
	9.3. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности	86
	Контрольные вопросы	89
Литература		90

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

1. Цель и задачи дисциплины

Цель дисциплины: формирование у будущих магистров теоретических знаний и практических навыков по организации и методологии бухгалтерского учёта, подготовке и представлению финансовой информации внешним и внутренним пользователям и составлению бухгалтерской финансовой отчетности с учетом конкретных условий функционирования организаций и целей предпринимательства различных форм собственности для выработки, обоснования и принятия решений в области финансовой политики и управления экономическими субъектами.

Задачи дисциплины:

- формирование теоретических и практических знаний по формированию показателей бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской финансовой отчетности,
- умение ориентироваться в особенностях ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности с учетом формы собственности, вида и размера деятельности организации,
- формирование у будущих специалистов мышления для принятия управленческих решений в области достоверной и полной оценки финансового положения организации в бухгалтерском учете и отчетности.

2. Место дисциплины в структуре ООП магистратуры

Дисциплина «Практикум по учету и отчетности фирмы» является дисциплиной по выбору, предназначенной для углубления общепрофессиональных компетенций (Б1.В.ДВ.2.1).

Дисциплина имеет теоретическую и практическую направленность и играет важную роль в подготовке магистра экономики по программе «Экономика фирмы и отраслевых рынков». Для изучения дисциплины необходимы знания в области: правовых основ предпринимательства, микроэкономики, которые позволяют ориентироваться в решении общеэкономических и финансовых проблем, в методологии и специфике организации учета в России и мировых тенденциях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Дисциплина дает методологические и практические знания для изучения проблем бухгалтерского учета и отчетности в РФ и служит основой для профессиональной ориентации магистров и изучения курсов «Анализ финансовой отчетности», «Финансовая политика фирмы», «Финансово-экономический анализ в управлении фирмой».

3. Общая трудоемкость дисциплины составляет 3 зачетные единицы, 108 часов.

4. Планируемые результаты обучения по дисциплине

Процесс изучения дисциплины направлен на формирование следующих компетенций:

Формируемые компетенции	Требования к результатам обучения В результате изучения дисциплины студент должен:
общефессиональные: - способностью принимать организационно-управленческие решения (ОПК-3)	- знать: особенности обработки и расчета показателей бухгалтерского учета и их отражения в отчетности в зависимости от направлений деятельности организации; - уметь: систематизировать экономическую информацию в бухгалтерской отчетности с целью предоставления внешним и внутренним пользователям и для принятия управленческих решений; - владеть: профессиональными суждениями при раскрытии в бухгалтерской отчетности финансового и имущественного положения экономического субъекта и умением руководить коллективом с учетом оценки экономической обоснованности раскрываемых показателей.

5. Форма промежуточного контроля по дисциплине – экзамен в 1 семестре.

Тема 1: УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

1.1. Учет уставного капитала

Коммерческие организации, имеющие своей целью в процессе обычной деятельности извлечение прибыли, создают уставный (складочный) капитал. В соответствии с нормами гражданского законодательства Российской Федерации такими организациями являются:

- хозяйственные товарищества;
- хозяйственные общества;
- производственные кооперативы;
- государственные и муниципальные унитарные предприятия.

Хозяйственные товарищества и общества являются такими коммерческими организациями, у которых уставный (складочный) капитал разделен на доли (вклады) учредителей, участников. У хозяйственных товариществ (полных товариществ и товариществ на вере, т.е. коммандитных товариществ) создается складочный капитал.

Полным признается товарищество, участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом (п. 1 ст. 69 Гражданского кодекса РФ, далее - ГК РФ).

Товарищество создается и действует на основании учредительного договора, подписанного всеми участниками. При этом учредительный договор должен содержать, кроме сведений о наименовании юридического лица, месте его нахождения, порядке управления, и другие данные, предусмотренные законом для юридических лиц соответствующего вида: условия о размере и составе складочного капитала, размере и порядке изменения долей каждого из участников в складочном капитале, размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов, об ответственности участников за нарушение обязанностей по внесению вкладов (ст. 70 ГК РФ).

Участник полного товарищества обязан внести не менее половины вклада в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации. Остальная часть должна быть внесена в сроки, установленные учредительным договором (п. 2 ст. 73 ГК РФ). При невыполнении данной законодательной нормы участник обязан уплатить товариществу 10% годовых с невнесенной суммы вклада и возместить причиненные убытки, если иные последствия не установлены учредительным договором.

Товариществом на вере (коммандитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества всем своим имуществом (полными товарищами), имеется один или несколько участников-вкладчиков (коммандистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 82 ГК РФ).

Хозяйственные общества создаются в форме акционерных обществ (АО), обществ с ограниченной ответственностью (ООО), обществ с дополнительной ответственностью. Они в целях ведения обычной деятельности создают уставные капиталы.

В соответствии с нормами ст. 96 ГК РФ акционерным признается общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах принадлежащих им акций. Деятельность акционерных обществ определена также Федеральным законом от 26.12.1995 N 208-ФЗ "Об акционерных обществах" (в ред. от 29.06.2015).

Акционерное общество может быть публичным или непубличным. Публичное общество вправе проводить размещение акций и эмиссионных ценных бумаг, конвертируемых в его акции, посредством открытой подписки. Акции непубличного

общества и эмиссионные ценные бумаги, конвертируемые в его акции, не могут размещаться посредством открытой подписки или иным образом предлагаться для приобретения неограниченному кругу лиц.

Уставный капитал акционерного общества состоит из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Он определяет минимальный размер имущества общества, которое гарантирует интересы его кредиторов.

Минимальный уставный капитал публичного общества должен составлять сто тысяч рублей. Минимальный уставный капитал непубличного общества должен составлять десять тысяч рублей.

Обществом с ограниченной ответственностью (ООО) признается учрежденная одним или несколькими лицами организация, уставный капитал которой разделен на доли определенных размеров в соответствии с учредительными документами. Участники такого общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков организации в пределах внесенных ими вкладов.

По нормам ст. 90 ГК РФ уставный капитал ООО формируется из стоимости вкладов его участников и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Минимальная величина уставного капитала ООО определена Федеральным законом от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" (в ред. Федерального закона от 29.06.2015) и составляет не менее 10000 руб. на дату представления документов для государственной регистрации общества.

Обществом с дополнительной ответственностью является учрежденная одним или несколькими лицами организация, уставный капитал которой имеет размеры, установленные учредительными документами. Участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами. При банкротстве одного из участников его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок не предусмотрен учредительными документами общества (ст. 95 ГК РФ). Уставный капитал общества с дополнительной ответственностью формируется по таким же правилам, как и общества с ограниченной ответственностью.

Производственным кооперативом (артелью) признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производства, переработки, сбыта промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнения работ, торговли, бытового обслуживания и др.), основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов (ст. 107 ГК РФ).

Члены производственного кооператива по его обязательствам несут субсидиарную ответственность в размерах и порядке, предусмотренных законодательством и уставом кооператива.

Имущественные паевые взносы граждан, объединенных в производственный кооператив, образуют паевой фонд. Он определяет минимальный размер имущества кооператива, гарантирующего интересы его кредиторов. Паевой фонд в соответствии с нормами гражданского законодательства должен быть сформирован в первый год деятельности с момента регистрации кооператива, а на момент его регистрации каждый член кооператива должен внести не менее 10% паевого взноса, а остальную часть - в течение года с момента регистрации (п. 2 ст. 109 ГК РФ).

Унитарными предприятиями (государственными - ГУП и муниципальными - МУП) признаются коммерческие организации, не наделенные правом собственности на закрепленное за ними собственниками имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия (п. 1 ст. 113 ГК РФ).

Унитарными предприятиями создаются уставные фонды, размеры которых, порядок формирования и источники определяются в уставе. Уставный фонд унитарных предприятий должен быть полностью сформирован собственником его имущества в течение трех месяцев с момента государственной регистрации предприятия.

Согласно законодательству в форме унитарных предприятий могут быть организованы только государственные и муниципальные предприятия. Имущество таких предприятий находится в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Учет операций по формированию уставного капитала, складочного капитала, паевого фонда и уставного фонда организации разных организационно-правовых форм ведут на пассивном счете 80 "Уставный капитал". Сальдо счета 80 "Уставный капитал" представляет размер уставного капитала согласно учредительным документам. Аналитический учет к этому счету организуется в разрезе учредителей организации, по стадиям формирования капитала и по видам акций.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах, отражают корреспонденцией:

Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсч. 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

Кр-т сч. 80 "Уставный капитал".

Операции по всем видам расчетов с учредителями (участниками) - акционерами акционерных обществ, учредителями хозяйственных товариществ, пайщиками производственных кооперативов, учредителями, являющимися государственными органами и органами местного самоуправления, организации проводят, используя активно-пассивный сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсч. 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

По кредиту сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" отражают фактическое поступление вложений каждого учредителя в корреспонденции со счетами учета денежных средств и других ценностей:

Д-т сч. 51 "Расчетные счета", 50 "Касса", 52 "Валютные счета", 07 "Оборудование к установке", 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 41 "Товары" и др.

Кр-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

В унитарных предприятиях по кредиту сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсч. 1 "Расчеты по выделенному имуществу", производят расчеты с государственными органами или органами местного самоуправления по имуществу, переданному на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления при создании предприятия, пополнении оборотных средств, изъятии имущества.

Сумма НДС по переданным участниками, учредителями объектам имущества в качестве вклада в уставный (складочный) капитал подлежит у инвесторов восстановлению (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ) в размере, ранее принятом к вычету, а по внеоборотным активам - в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки. Эта сумма НДС не включается в стоимость имущества и подлежит налоговому вычету у принимающей организации. Сумма НДС по полученному имуществу отражается по данным переданного счета-фактуры:

Д-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям"

Кр-т сч. 83 "Добавочный капитал"

После оприходования ценностей сумма НДС принимается к вычету:

Д-т сч. 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсч. "Расчеты с бюджетом"

Кр-т сч. 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

В акционерных обществах формирование уставного капитала происходит путем продажи акций. Когда они реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость на сумму проданных акций по номинальной стоимости, выполняется запись:

Д-т сч. 51 "Расчетные счета", 50 "Касса", 52 "Валютные счета"

Кр-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

На разницу между продажной и номинальной стоимостью реализованных акций:

Д-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

Кр-т сч. 83 "Добавочный капитал".

В течение деятельности организаций, имеющих разные организационно-правовые формы, возможен выход учредителя (участника, пайщика) из них и возврат принадлежащих им долей в уставном (складочном) капитале.

Уменьшение уставного (складочного) капитала, паевого фонда в связи с выходом одного из учредителей, участников, пайщиков отражается записью:

Д-т сч. 80 "Уставный капитал"

Кр-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

По операции возврата доли в уставном (складочном) капитале, паевом фонде бывшему учредителю, участнику, пайщику выполняется корреспонденция:

Д-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

Кр-т сч. 51 "Расчетные счета", 50 "Касса", 52 "Валютные счета".

В процессе функционирования акционерного общества в соответствии с нормами гражданского законодательства возможен выкуп у акционеров собственных акций. Такая операция производится в целях:

- последующей перепродажи акций другим учредителям или третьим лицам;
- последующего аннулирования акций.

Независимо от цели выкупа для учета операций движения собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров, используется активный сч. 81 "Собственные акции (доли)".

При выкупе принадлежащих акционеру, участнику акций, долей на сумму произведенных организацией фактических затрат на указанные цели выполняется запись:

Д-т сч. 81 "Собственные акции (доли)"

Кр-т сч. 51 "Расчетные счета", 50 "Касса", 52 "Валютные счета".

Размещение (продажа) акций (долей) другому лицу отражается корреспонденцией:

Д-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

Кр-т сч. 81 "Собственные акции (доли)".

При оплате новым акционером (учредителем) акций (долей) выполняется запись:

Д-т сч. 51 "Расчетные счета", 50 "Касса", 52 "Валютные счета"

Кр-т сч. 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

При аннулировании выкупленных акционерным обществом собственных акций производится запись:

Д-т сч. 80 "Уставный капитал"

Кр-т сч. 81 "Собственные акции (доли)".

Возникающая на счете 81 "Собственные акции (доли)" разница между фактическими затратами на выкуп акций и номинальной их стоимостью относится на сч. 91 "Прочие доходы и расходы":

Д-т сч. 91 "Прочие доходы и расходы", субсч. 2. "Прочие расходы"

Кр-т сч. 81 "Собственные акции (доли)".

1.2. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал - бухгалтерская категория, предназначенная для отражения источника увеличения (прироста) стоимости имущества по причинам, не зависящим от

деятельности организации. Для учета добавочного капитала предусмотрен пассивный счет 83 "Добавочный капитал".

Прежде всего добавочный капитал может образоваться в процессе формирования уставного капитала, если кто-либо из учредителей является нерезидентом (иностранным юридическим или физическим лицом), вклад которого предусмотрен в уставе в иностранной валюте. По правилам отражения в учете операций с иностранной валютой согласно Положению по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006) (утв. Приказом Минфина России от 27.11.2006 N 154н) необходимо пересчитывать их в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции и на отчетную дату. Задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал отражается в учете на дату государственной регистрации проводкой:

Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "По вкладам в уставный капитал" К-т сч. 80 "Уставный капитал" - на сумму в иностранной валюте и одновременно в рублях по курсу ЦБ РФ.

На дату внесения вклада или на отчетную дату курс иностранной валюты может измениться, что приведет к изменению рублевой стоимости вклада. Положительная разница в рублевой стоимости валютного вклада - положительная курсовая разница - подлежит зачислению в добавочный капитал:

Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "По вкладам в уставный капитал"

К-т сч. 83 "Добавочный капитал".

В случае снижения курса иностранной валюты до момента погашения задолженности учредителя образуется отрицательная курсовая разница, которая будет отражена обратной проводкой:

Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "По вкладам в уставный капитал".

После погашения задолженности учредителя в иностранной валюте возникающая курсовая разница при переоценке остатка денежных средств на счете 52 "Валютные счета" добавочный капитал не затрагивает, она относится к прочим доходам или расходам, которые учитываются на соответствующих субсчетах к счету 91 "Прочие доходы и расходы".

Добавочный капитал может стать результатом продажи (размещения) акций акционерного общества по цене, превышающей их номинальную стоимость. Номинальная стоимость размещенных акций образует уставный капитал акционерного общества, а суммы, полученные сверх того (так называемый эмиссионный доход, уменьшенный на сумму расходов на эмиссию акций), направляются на образование добавочного капитала:

Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "По вкладам в уставный капитал".

Эмиссионный доход рассматривается как резерв, создаваемый для покрытия возможных убытков при реализации акций по стоимости ниже номинальной.

Еще одним из слагаемых добавочного капитала может быть прирост стоимости основных средств по результатам их переоценки, которая проводится по решению руководства предприятия по состоянию на 1 января отчетного года для выявления рыночной стоимости имеющихся в организации основных средств. Это достаточно дорогая и непростая процедура, правила проведения и оформления которой предусмотрены Положением по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (в редак. 24.12.2010).

В бухгалтерском учете сумма дооценки основных средств отражается следующей проводкой:

Д-т сч. 01 "Основные средства"

К-т сч. 83 "Добавочный капитал".

Вместе с этой операцией следует в той же пропорции отразить увеличение амортизации по объектам, подвергшимся дооценке:

Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 02 "Амортизация основных средств".

В соответствии с указанными выше нормативными документами переоценка основных средств, однажды начавшись, должна в дальнейшем проводиться регулярно, и какими будут ее результаты, сказать заранее нельзя. Возможная последующая дооценка будет отражаться в учете такими же проводками. Если в результате последующей переоценки стоимость основных средств будет снижаться, то на покрытие потерь от уценки в первую очередь будет направлена сумма созданного в результате дооценки добавочного капитала, что будет отражаться обратными проводками:

1. Д-т сч. 83 "Добавочный капитал" К-т сч. 01 "Основные средства" - на сумму уценки основных средств;
2. Д-т сч. 02 "Амортизация основных средств" К-т сч. 83 "Добавочный капитал" - на сумму уменьшения амортизации по уцениваемым объектам.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 "Учет основных средств" в случае выбытия объекта основных средств, стоимость которого ранее переоценивалась, сумма дооценки переносится на нераспределенную накопленную прибыль, что отражается проводкой:

Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Кроме приведенных операций, уменьшение добавочного капитала может произойти также при его направлении на увеличение уставного капитала с одновременным изменением доли учредителей (после внесения соответствующих изменений в учредительные документы и их регистрации):

1. Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "По вкладам в уставный капитал";

2. Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "По вкладам в уставный капитал"

К-т сч. 80 "Уставный капитал".

При выходе кого-либо из собственников из состава учредителей ему возвращается его доля из уставного капитала, а также может быть выделена часть добавочного капитала, пропорциональная его вкладу в уставный капитал, что отражается проводкой:

Д-т сч. 83 "Добавочный капитал"

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по выплате доходов".

Причитающаяся учредителю часть добавочного капитала является его доходом в отличие от возвращенной доли из уставного капитала. Следовательно, из этой суммы должен быть удержан налог на прибыль.

1.3. Учет резервного капитала

За счет прибыли в организациях, созданных в форме акционерных обществ и совместных предприятий, формируется резервный капитал, предназначенный для покрытия непредвиденных потерь и убытков отчетного года, а также для выплаты дивидендов акционерам, имеющим привилегированные акции (префакции) при недостаточности прибыли, а также для погашения облигаций акционерного общества. Источником образования резервного капитала является прибыль, оставшаяся после уплаты налога на прибыль, поэтому можно сказать, что резервный капитал - это не самостоятельный источник финансовых ресурсов организации, а результат распределения полученной прибыли.

В соответствии со ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 N 208-ФЗ (далее - Закон) акционерные общества формируют резервный фонд, который предназначается, во-первых, для покрытия их убытков и, во-вторых, для погашения облигаций общества и выкупа своих акций у акционеров в случае отсутствия иных средств. В Законе достаточно категорично сказано, что на другие цели резервный фонд направлен быть не может. Резерв, о котором идет речь, назван в Законе резервным фондом, а в Плане счетов бухгалтерского учета, утвержденном Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, - резервным капиталом.

Размер резервного фонда акционерного общества должен быть предусмотрен его уставом. При этом следует учитывать ограничения, установленные Законом: ежегодные отчисления в

резервный фонд - не менее 5% от чистой прибыли общества; минимальный размер резервного фонда - 5% от уставного капитала. Максимальные размеры ежегодных отчислений и резервного фонда Законом не ограничиваются и зависят от нормы, предусмотренной уставом. Не ограничивается и срок, в течение которого может быть полностью сформирован резервный фонд.

Для отражения в регистрах бухгалтерского учета операций по созданию и пополнению резервного фонда (капитала) администрации акционерного общества необходимо получить письменное указание высшего органа управления обществом. Как правило, это выписка из протокола собрания акционеров о распределении чистой прибыли общества по итогам года. На основании этого документа бухгалтер составит проводку по направлению части нераспределенной прибыли, оставшейся в распоряжении акционеров (учредителей) по окончании отчетного года, на образование или пополнение резервного фонда (капитала):

Д-т сч. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

К-т сч. 82 "Резервный капитал" - на сумму, указанную в протоколе собрания акционеров.

Использование средств резервного фонда (капитала) крайне ограничено. В случае отсутствия иных средств резервный капитал используется для погашения облигаций. Инструкцией по применению Плана счетов предлагается отразить это записью:

Д-т сч. 82 "Резервный капитал"

К-т сч. 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" или 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам".

Так же средства резервного капитала используются на погашение убытков, что отражается:

Д-т сч. 82 "Резервный капитал"

К-т сч. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - направлено на покрытие убытка организации по итогам отчетного года (на основании решения собрания акционеров).

Таким образом, уставный капитал является обязательным для всех организаций, созданных в форме обществ, атрибутом юридической самостоятельности. Появление добавочного капитала то отражается: в учете организации непредсказуемо в силу специфики его составляющих. Наличие резервного капитала обязательно для акционерных обществ, что предусмотрено соответствующим законодательством. Организации, организационно-правовая форма которых другая, создают резервный капитал или фонд по своему усмотрению, что должно быть предусмотрено в их учредительных документах.

1.4. Учет нераспределенной прибыли

Действующая нормативная база регулирования бухгалтерского учета предполагает, во-первых, применение бесфондового метода использования прибыли. Во-вторых, предполагает ограниченное использование дебета счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Прежде всего, это определяется тем, что нераспределенная прибыль, накопленная за все время существования организации, является составляющей капитала организации. Данная позиция изложена в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997: "Капитал представляет собой вложения собственников и нераспределенную прибыль, накопленную за все время существования организации".

Кроме того, необходимо помнить о классификации доходов и расходов, показателей финансовой деятельности организации.

Прибыль (убыток) от реализации продукции, услуг - это финансовый результат от основных видов деятельности, учтенный на счете 90. Прибыль (убыток) от прочих доходов и расходов определяется на счете 91.

Прибыль (убыток) за данный отчетный период (остаток счета 99 "Прибыль и убыток") отражается как текущий финансовый результат на конец отчетного периода.

Показатель "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" за данный отчетный период возникает только заключительной записью отчетного года.

1. Дебет счета 99 на сумму полученной прибыли.

Кредит счета 84

2. Дебет счета 84 на сумму полученного убытка.

Кредит счета 99

Если получена нераспределенная прибыль, то распределение ее осуществляется только по решению собственника. Нераспределенная прибыль по итогам отчетного года - это то, что остается в распоряжении собственников после уплаты всех налогов. Трогать нераспределенную прибыль без разрешения собственника нельзя.

При направлении нераспределенной прибыли на дивиденды составляется бухгалтерская запись:

Дебет счета 84 на сумму дивидендов.

Кредит счета 75.2

1.5. Правила оценки капитала в бухгалтерском балансе

Капитал в бухгалтерском балансе отражается в 3 разделе «Капитал и резервы» по следующим статьям:

По строке 1310 "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)" отражается величина уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. При составлении обособленного баланса по совместной деятельности участник, ведущий общие дела, указывает в рассматриваемой строке сумму внесенных товарищами вкладов. По строке 1310 отражается сальдо по счету 80, которое соответствует размеру уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда), зафиксированному в учредительных документах организации.

По строке 1320 "Собственные акции, выкупленные у акционеров" показывается стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров (участников), учитываемая на счете 81 "Собственные акции (доли)".

В бухгалтерском учете собственные акции (доли), выкупленные (перешедшие к организации), которые впоследствии могут быть проданы или аннулированы, учитываются в сумме фактических затрат на приобретение. Данная величина указывается в круглых скобках, как величина, уменьшающая показатель собственного капитала организации.

По строке 1340 "Переоценка внеоборотных активов" отражается сумма прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, отраженная обособленно на счете 83 "Добавочный капитал", аналитические счета учета сумм дооценки основных средств и нематериальных активов на отчетную дату.

В графе "На отчетную дату г." указывается кредитовое сальдо по счету 83, аналитические счета учета сумм дооценки основных средств и нематериальных активов, с учетом переоценки. Для обеспечения сопоставимости отчетных данных сравнительные показатели должны быть скорректированы на суммы переоценки таким образом, как если бы переоценки производились не по состоянию на 01.01.2014 и на 01.01.2013, а на конец 2013 и 2012 гг. соответственно. Указанные корректировки обусловлены тем, что изменение нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету влечет изменение учетной политики организации. Следовательно, в данном случае последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно (п. 14 и 15 ПБУ 1/2008).

По строке 1350 "Добавочный капитал (без переоценки)" отражается величина добавочного капитала организации, учитываемого на счете 83 "Добавочный капитал", за исключением сумм дооценки внеоборотных активов. Добавочный капитал может формироваться за счет:

- эмиссионного дохода, представляющего собой сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций (долей), вырученную в процессе формирования уставного

капитала организации (при учреждении организации, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций (долей) по цене, превышающей номинальную стоимость;

- курсовой разницы, связанной с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе вкладам в уставный (складочный) капитал организации, выраженным в иностранной валюте;

- разницы, возникающей в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли;

- суммы НДС, восстановленного учредителем при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал и переданного учреждаемой организацией.

По строке 1360 "Резервный капитал" отражается величина резервного капитала организации, образованного как в соответствии с учредительными документами, так и в соответствии с законодательством. В составе резервного капитала на счете 82 "Резервный капитал" в обществах с ограниченной ответственностью могут учитываться:

- резервный фонд;

- иные фонды, создаваемые в порядке и размерах, установленных уставом общества.

В составе резервного капитала в акционерных обществах могут учитываться:

- резервный фонд;

- специальный фонд акционирования работников;

- специальные фонды для выплаты дивидендов по привилегированным акциям;

- иные фонды, создаваемые в соответствии с уставом общества, например, фонд на выкуп собственных акций по требованию акционеров.

По строке 1370 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" отражается сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. Сумма чистой прибыли организации за отчетный период в бухгалтерском балансе отражается по кредиту счета 99 "Прибыли и убытки", а сумма чистого убытка - по дебету счета 99. В годовом бухгалтерском балансе сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года показывается по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Контрольные вопросы и задания.

1. Дайте определение понятия капитала: собственного, привлеченного, активного и пассивного.

2. Какие субсчета можно открывать к счету 80 «Уставный капитал» в зависимости от меры ответственности перед акционерами и участниками общества?

3. Что отражается по дебету и кредиту счета 80 «Уставный капитал»?

4. Перечислите основные операции по увеличению размера уставного капитала.

5. Назовите основные операции по уменьшению размера уставного капитала.

6. Приведите минимальные размеры уставного капитала закрытого и открытого акционерных обществ, общества с ограниченной ответственностью и уставного фонда унитарной организации.

7. В чем заключается содержание дивидендной политики?

8. Перечислите основные проводки по начислению и выплате дивидендов.

9. Из чего складывается добавочный капитал?

10. Назовите размер резервного капитала для организаций с иностранными инвестициями, без иностранных инвестиций. Укажите размер ежегодных отчислений от чистой прибыли при образовании резервного капитала.

11. Перечислите основные бухгалтерские проводки по дебету и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

12. По каким каналам формируются и используются средства целевого финансирования?

13. Перечислите основные бухгалтерские проводки по дебету и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

14.Перечислите основные бухгалтерские проводки по дебету и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

15. Дайте определение понятия сомнительного долга.

16. Перечислите основные бухгалтерские проводки по созданию резерва по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и под снижение стоимости материальных ценностей.

Задание 1.

Выберите единственный правильный ответ, раскрывающий состав собственного капитала торговой организации?

Собственный капитал торговой организации включает:

- а) уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль, дебиторскую задолженность покупателей;
- б) уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль;
- в) уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль, выданные займы и кредиты;
- г) уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль, резервы предстоящих расходов.

Задание 2.

Тест на соответствие

Укажите наименование первоначального капитала в зависимости от организационно-правовой формы организации

1	Унитарное предприятие	А	Складочный капитал
2	Хозяйственное	Б	Паевой фонд
3	Общество с	В	Уставный фонд
4	Кооператив	Г	Уставный капитал

Задание 3.

Тест на соответствие

Расположите текст столбца 2 таблицы так, чтобы характеристики соответствовали видам капитала и фондам:

Столбец 1		Столбец 2	
1	Уставный капитал	А	Совокупность долей (вкладов) участников полного товарищества и товарищества на вере, внесенных для обеспечения его финансово-хозяйственной деятельности; величина складочного капитала отражается в уставе организации и может быть изменена по решению ее учредителей с внесением соответствующих изменений в учредительные документы
2	Складочный капитал	Б	Совокупность паевых взносов членов кооперативов (артелей), в виде денежных средств и другого имущества для совместного ведения предпринимательской деятельности

3	Уставный фонд	В	Совокупность вкладов учредителей (открытых и закрытых акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью) в имущество организации в денежном выражении при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами, гарантирующая интересы ее кредиторов
4	Паевой и неделимый фонд	Г	Совокупность основных и оборотных средств государственных и муниципальных унитарных организаций, безвозмездно выделенных организации государством или муниципальными органами

Тема 2. Учет основных средств

Нормативные документы:

1. ПБУ № 6/2001 «Учет основных средств», Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (в редак. 24.10.2010)
2. «Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств», Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (в редак. 24.10.2010)

2.1. Понятие и классификация основных средств

Основные средства — это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

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

- использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Активы, в отношении которых выполняются вышеуказанные условия, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением

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

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию.

Группировка основных средств *по отраслевому признаку* (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

По назначению основные средства организации подразделяются на производственные основные средства основной деятельности; производственные основные средства других отраслей; непроизводственные основные средства.

По видам основные средства организаций подразделяются на следующие группы: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент,

производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и пр.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

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

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются на:

- объекты, принадлежащие организации на праве собственности
- объекты, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении
- объекты, полученные организацией в аренду.

2.2. Учет поступления и ввод в эксплуатацию основных средств

При приобретении основные средства учитываются по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость - это сумма фактических затрат на приобретение объекта основных средств.

Таковыми затратами являются:

- суммы, уплаченные продавцу в соответствии с договором;
- суммы, уплаченные за доставку и монтаж;
- невозмещаемые налоги, уплаченные при приобретении основных средств (например, НДС, уплаченный при приобретении оборудования для производства продукции, освобожденной от этого налога);
- суммы, уплаченные за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением этого объекта основных средств;
- проценты по кредитам и займам, полученным для приобретения основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств.

Затраты по приобретению основных средств отражаются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (без НДС):

Дебет 08.4 Кредит 60 (76...)

учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением объекта основных средств (без НДС),

Дебет 19 Кредит 60 (76...)

учтен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением объекта основных средств.

Дебет 08.4 Кредит 60, 71, 70, 69 ... расходы по доставке, установке, доведения до состояния пригодного к эксплуатации.

При вводе в эксплуатацию объект основных средств составляется проводка:

Дебет 01 Кредит 08.4

введен в эксплуатацию объект основных средств.

После принятия объекта основных средств к учету:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 НДС принят к налоговому вычету

Если объект основных средств подлежит государственной регистрации (например, здание или автомобиль), то проводку по дебету счета 01 и кредиту счета 08 можно сделать только после того, как документы переданы в соответствующие органы для государственной регистрации.

Если организация приобрела объект основных средств, уже бывший в эксплуатации (например, поддержанный автомобиль), его первоначальная стоимость определяется также исходя из договорной цены покупки и затрат, связанных с его приобретением.

Сумма амортизации, начисленная по основному средству прежним владельцем, при его оприходовании не учитывается. Однако сведения о том, как долго прежний владелец использовал этот объект, будут учтены при установлении срока полезного использования объекта основных средств и начислении на него амортизации.

Чтобы принять к вычету НДС, уплаченный при приобретении основных средств, должны быть выполнены условия, перечисленные в статье 172 НК РФ. Вот они:

1. купленные основные средства должны быть приобретены для осуществления производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС.

2. у организации имеется документ, подтверждающий право на вычет (счет-фактура, полученный от поставщика).

3. купленные основные средства должны быть "приняты на учет".

Если основные средства переданы безвозмездно, их стоимость определяется исходя из рыночной цены на подобные основные средства.

Дебет 08.4 Кредит 98-2

получены основные средства безвозмездно.

При вводе их в эксплуатацию делается запись:

Дебет 01 Кредит 08.4 основные средства введены в эксплуатацию.

Стоимость безвозмездно полученных основных средств для целей налогообложения учитывается как внереализационные доходы (п.8 ст.250 НК РФ). Стоимость имущества, безвозмездно полученного от учредителя, который владеет более чем 50% акций фирмы, налогом на прибыль не облагается (подп.11 п.1 ст.251 НК РФ). Это правило действует только в том случае, если в течение года данное имущество не будет продано.

Организация может создать основные средства:

подрядным способом;

хозяйственным способом.

При подрядном способе строительства весь цикл строительных работ выполняет подрядная организация. Окончание работ оформляется актом с указанием договорной (сметной) стоимости строительства. На основании такого акта составляются проводки:

Дебет 08.3 Кредит 60

отражена стоимость строительных работ;

Дебет 19 Кредит 60

отражена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной организации

Дебет 01 Кредит 08.3 принято к учету.

При хозяйственном способе строительные работы фирма выполняет самостоятельно. В этом случае все затраты, связанные со строительством (стоимость строительных материалов, заработная плата рабочих и т.п.), также учитываются по дебету счета 08.

Дебет 08.3 Кредит 10 (02, 70, 69...)

отражены затраты на строительные работы, выполненные собственными силами.

Стоимость строительно-монтажных работ для собственного потребления организации облагается налогом на добавленную стоимость (п.1 ст.146 НК РФ).

НДС начисляют ежеквартально на последний календарный день:

Дебет 19 Кредит 68

После того как фирма начислила НДС на стоимость строительно-монтажных работ, к вычету можно принять сумму НДС, которую фирма заплатила при покупке стройматериалов (работ, услуг), необходимых для строительства и сумму НДС, начисленную на стоимость строительно-монтажных работ

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 НДС принят к налоговому вычету

Дебет 01 Кредит 08.3 объект принят к бухгалтерскому учету.

Документальное оформление поступления основных средств осуществляется, как правило, на основе первичных документов, утвержденных Постановлением Государственного комитета по статистике от 21.01.2003 №7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

При приемке одного предмета составляют акт приема-передачи объекта основных средств по форме N ОС-1, а при поступлении группы объектов - акт по форме N ОС-1б.

Для учета зданий или сооружений предусмотрен специальный акт (форма N ОС-1а).

Принятый к учету объект основных средств учитывают в инвентарной карточке (форма N ОС-6), а группу предметов - в карточке группового учета (форма N ОС-6а).

Малые предприятия ведут единую инвентарную книгу по форме N ОС-6б.

При приобретении за плату (например, по договору поставки или купли-продажи) оборудование, требующее монтажа, его учитывают по стоимости, которая представляет собой сумму всех затрат, связанных с этой покупкой.

Оборудование приходуется на основании акта о приеме (поступлении) оборудования (форма N ОС-14).

Дебет 07 Кредит 60

На стоимость оборудования, требующего монтажа (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60 сумма НДС;

Дебет 07 Кредит 60 учтены в стоимости расходы по транспортировке, доставке и т.п. (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60 сумма НДС.

После того как оборудование сдано в монтаж, его стоимость, учтенная на счете 07, списывается в дебет счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

2. 3. Ремонт, реконструкция и модернизация основных средств

Основные средства необходимо постоянно поддерживать в рабочем состоянии, что требует определенных затрат.

Расходы на обслуживание (технический осмотр, уход и т.п.) и все виды ремонтов (текущий, средний, капитальный) основных средств могут быть отражены в учете следующим образом:

1. включаются в себестоимость продукции:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44...) Кредит 10 (60, 69, 70...)

отражены затраты на обслуживание и ремонт основных средств.

Ремонт основных средств может осуществляться организацией самостоятельно или поручить сторонней организации.

Расходы на ремонт учитываются при налогообложении прибыли в размере фактических затрат. Эти расходы включаются в себестоимость продукции в том отчетном периоде, в котором они возникли (ст.260 НК РФ).

2. если ремонт дорогостоящий, то его стоимость относится на расходы будущих периодов. Такой порядок устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике

Дебет 97 Кредит 10 (02, 69, 70, 60...) на фактические затраты

Дебет 20 (23, 25, 26, 29, 44...) Кредит 97 расходы на ремонт постепенно включаются в себестоимость продукции

Под модернизацией и реконструкцией принято понимать улучшение качественных характеристик основного средства (например, увеличение его мощности, срока службы и т.п.). Модернизацию и реконструкцию основных средств организация может провести самостоятельно или поручить сторонней организации.

Затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств в себестоимость не включаются, а относятся на увеличение их первоначальной стоимости.

Дебет 08.4 Кредит 60 учтены затраты на модернизацию

Дебет 19 Кредит 60 НДС;

Дебет 01 Кредит 08.4 сумма затрат на модернизацию включена в первоначальную стоимость основного средства

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19 НДС принят к вычету.

Если в результате реконструкции получены ценности, которые могут быть использованы в организации или проданы, их необходимо оприходовать на счете 10 "Материалы" по рыночной стоимости. В учете делается проводка:

Дебет 10 Кредит 91-1

оприходованы запасные части и т.п. для дальнейшего использования.

Основные средства, поступившие после ремонта (реконструкции, модернизации), оформляют специальным актом (форма N ОС-3).

Если фирма ремонтирует (реконструирует, модернизирует) объект самостоятельно, то достаточно заполнить один экземпляр акта.

Если работы по ремонту выполняет подрядная организация, то акт составляют в двух экземплярах: один остается в бухгалтерии заказчика; второй передают фирме-подрядчику.

Акт подписывают члены приемочной комиссии или сотрудник, ответственный за приемку основных средств.

Если объект передавался для ремонта другому предприятию, то акт подписывает также его представитель. Утверждает акт руководитель фирмы.

Сведения о произведенном ремонте (реконструкции, модернизации) объекта основных средств бухгалтер должен внести в инвентарную карточку (форма N ОС-6)

Если в результате модернизации качественные показатели объекта основных средств значительно изменились, в карточку вносят новые данные. Если это невозможно, то открывают новую карточку. Старую карточку хранят как справочный документ.

2.4. Учет выбытие основных средств

Если организация продала, ликвидировала или передала другому предприятию основные средства составляются бухгалтерские записи:

Дебет 02 Кредит 01

- списана сумма начисленной амортизации объекта основных средств.

На дебете счета 01 будет сформирована остаточная стоимость объекта основных средств. Эту сумму списывается

Дебет 91-2 Кредит 01

- списана остаточная стоимость основного средства.

Для учета выбытия объектов основных средств можно открыть к счету 01 отдельный субсчет "Выбытие основных средств". Такой субсчет прежде всего необходим для случаев, когда выбытие основных средств происходит достаточно долго (например, при демонтаже сложного оборудования).

При этом составляются проводки:

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01

- списана первоначальная стоимость объекта основных средств;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

- списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

- списана остаточная стоимость объекта основных средств.

При продаже основных средств составляются записи:

Дебет 76, 62 Кредит 91-1

отражена задолженность покупателя;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

начислен НДС;

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01

списана первоначальная стоимость автомобиля;
Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"
списана сумма начисленной амортизации;
Дебет 91-2 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"
списана остаточная стоимость автомобиля;
Дебет 91-2 Кредит 71, 60 и т.д.
- списаны расходы по продаже.
Дебет 91-9 Кредит 99
- отражена прибыль от продажи
или
Дебет 99 Кредит 91-9
- отражен убыток от продажи

При безвозмездной передаче основных средств делаются проводки:

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01
- списана первоначальная стоимость объекта основных средств;
Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"
- списана сумма начисленной амортизации;
Дебет 91-2 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"
- списана остаточная стоимость объекта основных средств;
Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"
- начислен НДС исходя из рыночной цены объекта основных средств;
Дебет 99 Кредит 91-9
- отражен убыток от безвозмездной передачи.

Безвозмездная передача товаров на территории России облагается НДС (подп.1 п.1 ст.146 НК РФ). Убыток от безвозмездной передачи объекта основных средств налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает (п.16 ст.270 НК РФ).

Если организация вносит в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия объект основных средств, составляются проводки:

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01
- списана первоначальная стоимость объекта основных средств;
Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"
- списана сумма начисленной амортизации;
Дебет 58-1 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"
- отражена передача объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал (по остаточной стоимости).

Если учредитель является плательщиком НДС, то "входящий" налог по передаваемому имуществу, который он ранее правомерно принял к вычету, необходимо восстановить к уплате в бюджет (пп.1 п.3 ст. 170). Сумму восстанавливаемого НДС участник определяет по формуле:

$$\text{НДС к восстановлению} = \text{НДС, принятый к вычету по ОС} : \frac{\text{Первоначальная стоимость ОС}}{\text{Остаточная стоимость ОС}},$$

где НДС, принятый к вычету по ОС, - сумма НДС, которую учредитель принял к вычету при оприходовании основного средства;

Первоначальная стоимость ОС - первоначальная стоимость переданного объекта ОС по данным бухучета учредителя (без учета переоценки);

Остаточная стоимость ОС - остаточная стоимость объекта ОС на дату передачи (по данным бухучета учредителя без учета переоценки).

Сумму восстановленного НДС учредитель указывает в акте приема-передачи имущества. В бухгалтерском учете НДС отражается:

Дебет 19 Кредит 68 - восстановлен НДС.

Дебет 58-1 Кредит 19 - увеличена первоначальная стоимость финансового вложения на сумму восстановленного НДС.

Если стоимость объекта основных средств, согласованная учредителями, отличается от его остаточной стоимости, составляются проводки:

Дебет 58-1 Кредит 91-1

- отражено превышение стоимости объекта основных средств, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль)

или

Дебет 91-2 Кредит 58-1

- отражено превышение остаточной стоимости объекта основных средств над стоимостью, согласованной учредителями (убыток).

Убыток от передачи объекта основных средств в уставный капитал другого предприятия налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает (п.3 ст.270 НК РФ).

Ликвидацию основного средства отражают записями:

Дебет 01 субсчет "Выбытие основных средств" Кредит 01

- списана первоначальная стоимость ликвидируемого объекта;

Дебет 02 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

- списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01 субсчет "Выбытие основных средств"

- списана остаточная стоимость объекта основных средств;

Дебет 91-2 Кредит 23 (20, 25...)

- списаны расходы, связанные с ликвидацией основных средств;

Дебет 10 Кредит 91-1

- оприходованы материалы, лом, утиль, полученные при ликвидации объекта основных средств.

Дебет 99 Кредит 91-9

- отражен убыток от ликвидации.

Расходы на ликвидацию основных средств уменьшают налогооблагаемую прибыль фирмы (п.1 ст.265 НК РФ).

Выбытие пришедшего в негодность объекта основных средств оформляют актом о списании (форма N ОС-4).

Если из строя вышло сразу несколько предметов, можно составить общий акт (форма N ОС-4б).

При ликвидации автотранспорта заполняют специальный акт о списании автотранспортных средств (форма N ОС-4а).

Если основное средство продано или безвозмездно передано, акт о списании оформлять не надо. В этом случае объекты выбывают на основании акта о приеме-передаче (формы N ОС-1, ОС-1а, ОС-1б).

2.5. Амортизация основных средств

Амортизация - это постепенное перенесение стоимости объекта основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг).

Амортизация начисляется по каждому объекту основных средств ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем, когда он введен в эксплуатацию.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда объект основных средств полностью с амортизирован или списан с баланса организации (продан, ликвидирован и т.п.).

Амортизацию вы должны начислять в течение всего срока полезного использования объекта основных средств. Примерный срок службы основных средств приведен в Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы (утверждена

постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1). В ней все имущество поделено на 10 групп (таблица 1):

Таблица 1. Амортизационные группы

Амортизационная группа	Срок полезного использования ОС (мес.)
1	13 - 24
2	25 - 36
3	37 - 60
4	61 - 84
5	85 - 120
6	121 - 180
7	181 - 240
8	241 - 300
9	301 - 360
10	от 361

Классификация может использоваться для целей как налогового, так и бухгалтерского учета. Если в Классификации срок полезного использования для приобретенного основного средства не указан, можно установить его самостоятельно (например, исходя из ожидаемого срока службы основного средства).

Если оборудование полностью с амортизировано, но организация продолжает его использовать, начислять амортизацию на такое оборудование не нужно.

Начисление амортизации в учете отражается по кредиту счета 02 и дебету соответствующего счета затрат (расходов):

Дебет 08 (20, 23, 25, 26, 29, 44, 91-2, 97) Кредит 02

- начислена амортизация основных средств.

В бухгалтерском учете амортизация не начисляется по следующим основным средствам:

по объектам жилищного фонда (если они не используются для получения дохода);

по объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного и дорожного хозяйства;

по другим объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не меняются (например, земельные участки и объекты природопользования).

Не учитывается при налогообложении прибыли амортизация, начисленная по основным средствам:

купленным за счет бюджетных средств целевого финансирования (за исключением имущества, полученного при приватизации);

бюджетных организаций;

некоммерческих организаций (если эти основные средства приобретены за счет целевых средств и используются для осуществления некоммерческой деятельности).

Объекты основных средств стоимостью не более 40 000 рублей за единицу можно списывать на затраты по мере их передачи в эксплуатацию без начисления амортизации.

Книги, брошюры и другие издания (независимо от их стоимости) можно списывать на затраты в полной сумме в момент их приобретения (п.2 ст.256 НК РФ).

Существует четыре способа начисления амортизации основных средств:

линейный;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

При начислении амортизации можно использовать любой из вышеперечисленных способов, что должно быть установлено в учетной политике. Выбранный способ начисления

амортизации применяется в течение всего срока полезного использования (то есть срока службы) объекта основных средств.

Линейный способ начисления амортизации предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств.

При начислении амортизации способом уменьшаемого остатка годовая норма амортизации определяется исходя не из первоначальной, а из остаточной стоимости объекта основных средств на начало каждого отчетного года.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования начисление амортизации производится исходя из первоначальной стоимости станка по формуле:

Сумма годовых амортизационных отчислений = Первоначальная стоимость × к-во лет оставшихся до конца службы объекта / сумма чисел лет срока полезного использования

Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из натурального объёма показателя продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объёма продукции за весь срок полезного использования объекта.

Если организация приобрела объект основных средств, уже бывший в эксплуатации (например, подержанный автомобиль), то его первоначальная стоимость определяется исходя из договорной цены покупки и затрат, связанных с приобретением.

При этом сумма амортизации, начисленной по этому объекту основных средств прежним владельцем, в расчет приниматься не должна.

Чтобы начислить амортизацию подержанного объекта на балансе организации, надо определить срок его полезного использования следующим образом:

Срок полезного использования подержанного объекта основных средств = Срок полезного использования исчисленный для нового объекта основных средств - срок фактической эксплуатации объекта у прежнего владельца

Стоимость безвозмездно полученного объекта основных средств, учтенную в составе доходов будущих периодов, надо списать по мере начисления амортизации:

Дебет 20 (23, 44...) Кредит 02 (05)

- начислена амортизация по безвозмездно полученному основному средству (нематериальному активу);

Дебет 98-2 Кредит 91-1

соответствующая доля доходов будущих периодов учтена в составе прочих доходов.

2.6. Переоценка основных средств

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств.

Переоценке подлежат однородные группы основных средств. Например, если организации принадлежит несколько зданий, она не может переоценить одно из них - только все одновременно. Если принято решение провести переоценку основных средств, то в последующем надо будет делать это каждый год.

Результаты переоценки отражаются на счете 83 "Добавочный капитал".

Дебет 01 Кредит 83

увеличена стоимость в результате переоценки;

Дебет 83 Кредит 02

доначислена сумма амортизации в результате переоценки.

В ходе переоценки может быть увеличена стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были учтены. Тогда сумма дооценки, равная сумме предыдущей уценки, учитывается в составе прочих доходов, т.е. на счете 91. Превышение суммы дооценки над суммой уценки включается в состав добавочного капитала.

Если в ходе переоценки уменьшена стоимость тех объектов основных средств, которые ранее были до оценены. Тогда сумма уценки, равная сумме предыдущей дооценки, уменьшает добавочный капитал.

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

Дебет 83 Кредит 84.

Контрольные вопросы:

1. Классификация и задачи учета основных средств.
2. Первоначальная, восстановительная, остаточная стоимость как виды оценки основных средств.
3. Порядок изменения оценки (переоценки) основных средств и отражение ее результатов в учете и отчетности.
4. Документальное оформление и учет поступления основных средств.
5. Понятие инвентарного объекта. Порядок присвоения инвентарных номеров объектам основных средств.
6. Порядок начисления амортизации основных средств.
7. Срок полезного использования и способы его установления (определения).
8. Учет амортизации основных средств производственного и непроизводственного назначения.
9. Особенности учета затрат, связанных с восстановлением основных средств посредством текущего, среднего и капитального ремонтов, а также путем модернизации и реконструкции.
10. Учет аренды основных средств.
11. Документальное оформление и учет списания, продажи и прочего выбытия основных средств.
12. Налогообложение операций, связанных с движением основных средств.

Тема 3. УЧЕТ нематериальных активов

Нормативные документы:

1. ПБУ № 14/2007 «Учет нематериальных активов», Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (в редак. от 24.10.2010).

3.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2007 к нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

- не имеет материально-вещественной (физической структуры);
 - может быть идентифицировано (выделено, отделено) от другого имущества;
 - предназначено для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
 - используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);
 - не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
 - способно принести организации экономическую выгоду;
 - имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т.п.).
- В соответствии с перечисленными условиями к нематериальным активам относят следующие объекты интеллектуальной собственности:
- исключительное право патентообладателя на изобретение,

- промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

В составе нематериальных активов учитываются деловая репутация организации.

Деловая репутация организации — это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью ее имущества. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Объектом нематериальных активов является положительная деловая репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов.

Оценка нематериальных активов. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд) — по договоренности сторон (согласованной стоимости);
- приобретенных за плату у других организаций и лиц — по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц — по рыночной стоимости на дату оприходования.

Затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам, за информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат и общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Нематериальные активы, поступающие в организацию в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают исходя из стоимости обмениваемого имущества.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения объекта.

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

В налоговом учете к нематериальным активам также относится владение "ноу-хау", секретной формулой или процессом (п.3 ст.257 НК РФ).

Затраты организации на получение лицензии на право осуществления определенного вида деятельности объектом нематериальных активов не являются и относятся к расходам будущих периодов.

3.2. Учет приобретения нематериальных активов

Нематериальный актив, приобретенный за плату, учитываются на балансе по первоначальной стоимости, которая включает в себя все фактические расходы на приобретение.

Таковыми расходами могут быть:

суммы, уплаченные правообладателю по договору передачи (уступки) прав;

стоимость консультационных услуг, связанных с приобретением нематериального актива;

регистрационные сборы, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, связанные с регистрацией (перерегистрацией) прав на нематериальный актив;
невозмещаемые налоги, уплаченные при приобретении нематериального актива;
вознаграждение, уплаченное посреднику, через которого приобретен нематериальный актив;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива.

Все перечисленные затраты сначала учитываются по дебету счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" (без налога на добавленную стоимость):

Дебет 08.5 Кредит 60 (76, 51...)

- учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива (без НДС),

Дебет 19 Кредит 60 (76, 51...)

- учтен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением нематериального актива.

Дебет 04 Кредит 08.5

- нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- НДС принят к вычету.

Нематериальные активы приходят на основании акта приемки-передачи.

На каждый объект открывается инвентарная карточка учета нематериальных активов.

НДС, уплаченный при покупке нематериальных активов, можно принять к вычету в том же порядке, что и по основным средствам.

Условия, при которых НДС можно принять к вычету, перечислены в статье 172 Налогового кодекса:

1. купленные нематериальные активы должны быть "приняты на учет".

2. купленные нематериальные активы должны быть приобретены для осуществления производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС.

3. у фирмы имеется документ, подтверждающий право на вычет (счет-фактура, полученный от поставщика).

Если нематериальные активы приобретены для производства товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС, то сумма входного НДС, уплаченная при их приобретении, к вычету не принимается, а учитывается в их балансовой стоимости.

Для налогового учета приобретения нематериальных активов и формирования их по

Нематериальный актив, полученный безвозмездно, учитывается на балансе по рыночной стоимости. В учете сделайте записи:

Дебет 08.5 Кредит 98-2

- получен нематериальный актив безвозмездно;

Дебет 04 Кредит 08.5

- нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов для целей налогообложения учитывается как внереализационные доходы (ст.250 НК РФ).

Если нематериальный актив был создан непосредственно в организации, то его первоначальная стоимость представляет собой сумму всех затрат, связанных с его созданием и регистрацией.

Дебет 08 Кредит 70

начислена заработная плата сотрудникам, участвовавшим в создании нематериального актива;

Дебет 08 Кредит 69 субсчет "Расчеты по взносам во внебюджетные фонды"

начислены единый социальный налог и взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве;

Дебет 08 Кредит 76

учтены затраты, связанные с экспертизой и регистрацией изобретения;

Дебет 04 Кредит 08

нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету (после получения патента).

Нематериальные активы приходят на основании акта приемки-передачи. Акт составляет комиссия, назначаемая приказом руководителя. В состав комиссии, как правило, включают представителей администрации предприятия, работников бухгалтерии, а также специалистов, способных оценить нематериальный актив.

Типового бланка акта приемки-передачи нематериального актива нет. Однако в качестве исходного образца такого акта можно использовать бланк акта (накладной) приемки-передачи основных средств (форма N ОС-1).

В акте должны быть указаны первоначальная стоимость актива, срок его полезного использования, порядок начисления амортизации.

На каждый объект нематериальных активов бухгалтер должен завести специальную карточку (форма N НМА-1).

Карточку оформляют в одном экземпляре на каждый объект нематериальных активов.

Приобретение неисключительных прав на нематериальный актив

Практически каждая организация использует в своей работе компьютерные программы. В подавляющем большинстве случаев исключительное авторское право на компьютерную программу остается у фирмы-разработчика, а организация приобретает лишь право пользования этой программой.

Такая ситуация, в частности, имеет место, когда организация использует программу автоматизации бухгалтерского учета (например, "1С:Бухгалтерия", "Парус" и т.п.) или информационную компьютерную систему (например, "КонсультантПлюс", "Гарант" и т.п.).

В данном случае нематериальные активы, полученные в пользование, организация должна учитывать на забалансовом счете в оценке, принятой в договоре (п.26 ПБУ 14/2007).

Периодические платежи за право пользования объектом интеллектуальной собственности должны включаться в расходы отчетного периода, а фиксированный разовый платеж учитывается как расходы будущих периодов и списывается на затраты в течение срока действия договора.

Входной НДС, относящийся к расходам будущих периодов, можно принять к вычету в полном объеме, если выполнены условия статьи 172 НК РФ. При этом не имеет значения, в каком порядке эти расходы будут списаны в бухгалтерском учете.

Дебет 002

отражена стоимость нематериального актива(в условной оценке);

Дебет 97 Кредит 60

отражен платеж за право пользования программой (без НДС);

Дебет 19 Кредит 60

учтен НДС;

Дебет 60 Кредит 51

перечислены деньги поставщику программы;

Дебет 68 Кредит 19

принят к вычету НДС.

Дебет 26 Кредит 97

соответствующая часть расходов будущих периодов учтена в расходах отчетного периода.

Кредит 002

списана стоимость нематериального актива, полученного в пользование.

3. 3. Амортизация нематериальных активов

Амортизация - это постепенное перенесение стоимости нематериального актива на себестоимость продукции (работ, услуг).

Амортизация по каждому нематериальному активу начисляется ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем, когда нематериальный актив принят к бухгалтерскому учету.

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда нематериальный актив полностью самортизирован или списан с баланса вашей организации.

Начисление амортизации в бухгалтерском учете отражается по кредиту счета 05 "Амортизация нематериальных активов" и дебету соответствующего счета затрат и расходов:
Дебет 20 (08, 23, 25, 26, 29, 44, 97) Кредит 05

- начислена амортизация нематериальных активов.

Все нематериальные активы организации делятся на однородные группы, объединенные общими признаками (например, исключительные права на изобретения, на товарные знаки).

По всем объектам одной группы нематериальных активов можно применять только одну из схем начисления амортизации. Выбранную схему начисления амортизации используют в течение всего срока полезного использования (иными словами - срока службы) нематериального актива.

Выбранная схема начисления амортизации для каждой группы нематериальных активов должна быть указана в учетной политике организации.

Начисление амортизации по организационным расходам и деловой репутации организации осуществляется без использования счета 05 (п.21, 29 ПБУ 14/2007).

Амортизация для целей бухгалтерского учета и для налогообложения начисляется по-разному.

Существует три способа начисления амортизации нематериальных активов:

линейный;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбранный способ должен быть указан в учетной политике вашей организации.

Выбранный способ начисления амортизации должен применяться в течение всего срока полезного использования нематериального актива.

Срок полезного использования нематериального актива вы можете определить исходя из срока действия патента, свидетельства, исключительной лицензии или других документов, подтверждающих права на данный нематериальный актив.

Если срок использования нематериального актива официально не установлен (например, организация разработала авторскую компьютерную программу для собственных нужд, но права на нее официально не зарегистрировала), то можно определить его самостоятельно.

Так, например, за основу можно взять срок, в течение которого организация собирается получать экономические выгоды от использования данного нематериального актива.

Если же такие расчеты провести затруднительно (или вообще невозможно), срок полезного использования устанавливается равным 10 годам (но не более срока деятельности организации).

Срок амортизации по организационным расходам и деловой репутации организации всегда устанавливается равным 20 годам (но не более срока деятельности вашей организации) (п.21, 29 ПБУ 14/2007).

В налоговом учете по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 10 лет (но не более срока деятельности вашей организации).

1. Линейный способ начисления амортизации предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования нематериального актива.

2. Начисление амортизации способом уменьшаемого остатка на объекты нематериальных активов производится аналогично тому, как этим же способом начисляется амортизация на объекты основных средств.

3. Начисление амортизации способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) на объекты нематериальных активов производится аналогично тому, как этим же способом начисляется амортизация на объекты основных средств.

3. 4. Учет выбытия нематериальных активов

Организация может в соответствии с лицензионным договором уступить (продать) другой организации исключительные права на объект интеллектуальной собственности (например, исключительные права на изобретение или товарный знак) или внести нематериальный актив как вклад в уставный капитал другой организации.

В таких случаях использование выбывшего нематериального актива прекращается, и его стоимость надо списать с баланса организации.

Если амортизационные отчисления по данному нематериальному активу отражались в учете с применением счета 05 "Амортизация нематериальных активов", то одновременно надо списать сумму накопленных амортизационных отчислений.

Дебет 76 Кредит 91-1

отражен доход от продажи исключительных прав на нематериальный актив;

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

начислен НДС;

Дебет 05 Кредит 04

списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 04

списана остаточная стоимость нематериального актива;

Дебет 51 Кредит 76

поступили денежные средства от покупателя.

Дебет 91-9 Кредит 99

отражена прибыль.

Если организация вносит в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия нематериальный актив, составляются проводки:

Дебет 05 Кредит 04

- списана сумма начисленной амортизации (если для учета сумм накопленной амортизации используется счет 05);

Дебет 58-1 Кредит 04

- отражена передача нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал (по остаточной стоимости).

Передача имущества в уставный капитал другой организации не является реализацией и, следовательно, НДС не облагается.

Если стоимость нематериального актива, согласованная учредителями, больше его остаточной стоимости, составляется проводка:

Дебет 58-1 Кредит 91-1

- отражено превышение стоимости нематериального актива, согласованной учредителями, над его остаточной стоимостью (прибыль).

Если же стоимость нематериального актива, согласованная учредителями, меньше его остаточной стоимости, составляется проводка:

Дебет 91-2 Кредит 58-1

- отражено превышение остаточной стоимости нематериального актива над стоимостью, согласованной учредителями (убыток).

Убыток от передачи нематериального актива в уставный капитал другого предприятия налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает.

Организация может заключить с другим предприятием договор о передаче ему неисключительных прав на нематериальный актив (например, неисключительное право на использование изобретения).

За это другое предприятие будет перечислять организации лицензионные платежи.

В этом случае списывать нематериальный актив с баланса не надо (так как исключительные права на него остаются у организации). Кроме того, на этот нематериальный актив продолжают начислять амортизацию.

Проводки, которые надо сделать при передаче неисключительных прав на изобретение, различаются в зависимости от ситуации:

1. если предоставление за плату прав на объекты интеллектуальной собственности является для организации обычным видом деятельности, составляются проводки:

Дебет 62 Кредит 90-1

- отражены лицензионные платежи в составе выручки от продаж;

Дебет 20 Кредит 05

начислена амортизация нематериального актива

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

начислен НДС;

2. если же предоставление за плату прав на объекты интеллектуальной собственности предметом деятельности организации не является, проводки будут выглядеть так:

Дебет 76 Кредит 91-1

- отражены лицензионные платежи в составе прочих доходов;

Дебет 91-2 Кредит 05

начислена амортизация нематериального актива.

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС;

Дебет 91-9 Кредит 99

- отражена прибыль от передачи нематериального актива во временное пользование.

Выбывший нематериальный актив списывают с баланса организации. При этом оформляют акт на списание.

Если объект нематериальных активов продан или передан безвозмездно, то для покупателя дополнительно оформляют акт приемки-передачи нематериальных активов.

По общему правилу акт составляет комиссия, назначаемая приказом руководителя.

В состав комиссии, как правило, включают представителей администрации предприятия, работников бухгалтерии, а также специалистов, способных оценить нематериальный актив.

Типового бланка акта на списание нематериального актива нет. Поэтому в качестве исходного образца такого акта можно использовать бланк акта на списание основных средств (форма N ОС-4).

Комиссия составляет акт в одном экземпляре и передает его в бухгалтерию. Акт на списание нематериальных активов хранят в архиве организации пять лет.

3.5. Правила оценки НМА в бухгалтерском балансе.

По строке 1110 "Нематериальные активы" отражается информация об объектах нематериальных активов по остаточной стоимости. Остаточная стоимость нематериальных активов определяется как разница между сальдо по счетам 04 и 05 (с учетом переоценки и обесценения).

Если организация ежегодно производит переоценку объектов нематериальных активов, то при составлении бухгалтерской отчетности за отчетные периоды 2013 г. для обеспечения сопоставимости отчетных данных она должна скорректировать сравнительные показатели на суммы переоценки таким образом, как если бы переоценки производились не по состоянию на 01.01.2013 и на 01.01.2012, а на конец 2012 и 2011 гг. соответственно. Указанные корректировки обусловлены тем, что изменение нормативного правового акта по бухгалтерскому учету влечет изменение учетной политики организации. Приказ Минфина России N 186н, которым внесены изменения в ПБУ 14, не установил специального порядка для отражения в бухгалтерском учете и отчетности последствий изменений, связанных с новыми правилами переоценки нематериальных активов. Следовательно, в данном случае последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно (п. 10 ПБУ 1/2008).

По строке 1120 "Результаты исследований и разработок" отражается информация о расходах на завершённые научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), учитываемых на счете 04 "Нематериальные активы" обособленно (п. 16 ПБУ 17/02). По этой строке указывается сумма расходов на выполнение НИОКР, отраженная на счете 04 и не списанная на отчетную дату на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы.

Контрольные вопросы:

1. Понятие и классификация нематериальных активов.
2. Документальное оформление и учет поступления нематериальных активов в различных случаях
3. Порядок начисления и учета амортизации нематериальных активов, определение срока их полезного использования.
4. Не амортизируемые нематериальные активы.
5. Документальное оформление и учет списания, продажи и прочего выбытия нематериальных активов.
6. Особенности учета неисключительных прав на нематериальные активы.
7. Исчисление НДС при приобретении и выбытии нематериальных активов.
8. Отражение нематериальных активов в балансе.

Тема 4. Учет материально - производственных запасов

Нормативные документы:

1. ПБУ № 5/2001 «Учет материально-производственных запасов», Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44 н (в редак. 25.10.2010)
2. «Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 № 119 н (в редак. 24.12.2010)

4. 1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов

В соответствии с ПБУ 5/01 в бухгалтерском учете в качестве **материально-производственных запасов** принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);
- используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Основная часть материально-производственных запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Классификация материалов. В зависимости от той роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности,

Указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Для учета материально-производственных запасов применяют следующие синтетические счета:

- 10 «Материалы»;
- 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 41 «Товары»;
- 43 «Готовая продукция»;
- забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Сырье и материалы»;
- 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 3 «Топливо»;
- 4 «Тара и тарные материалы»;
- 5 «Запасные части»;
- 6 «Прочие материалы»;
- 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 8 «Строительные материалы»;
- 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают их в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником. В номенклатуре-ценнике указывают также твердую учетную цену и единицу измерения материалов.

Оценка материально-производственных запасов. Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

• Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении силами организации складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной с учредителями (участниками) организации; полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, — исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования; приобретенных в обмен на другое имущество — исходя из стоимости обмениваемого имущества.

На синтетических счетах материальные ценности отражают по фактической себестоимости или учётным ценам.

В качестве учётных цен на материалы применяются:

1. договорные цены
2. фактическая себестоимость по данным предыдущего месяца
3. планово-расчетные цены
4. средняя цена группы материалов.

4. 2. Документальное оформление и учет поступивших материалов

При оприходовании материалов составляют следующие документы:

приходный ордер (форма N М-4) - если качество и количество материалов соответствуют документам поставщика;

акт о приемке материалов (форма N М-7) - если выявлены расхождения.

Кроме того, Методические рекомендации по учету материально-производственных запасов предусматривают упрощенную процедуру документального оформления поступивших материалов.

Если качество и количество материалов соответствуют данным, указанным в документах поставщика, приходный ордер можно не оформлять.

Вместо этого на накладной поставщика ставят специальный штамп с реквизитами приходного ордера.

Материалы приходят в тех единицах измерения, которые указаны в товаросопроводительных документах поставщика (тоннах, штуках, погонных метрах и т.д.). Однако зачастую в документах поставщика указаны более крупные единицы измерения (например, тонны), чем те, что используются в организации (килограммы). В этом случае материалы можно приходить в тех единицах измерения, которые используются в организации.

Если материалы поступают в одних единицах измерения (например, в кубических метрах), а расходуются в других (например, в килограммах), то учет нужно вести одновременно в двух единицах. Если такой учет вести затруднительно, разрешено составить акт перевода единиц.

В зависимости от принятой организацией учетной политики поступление материалов может быть отражено:

- на счете 10,

Оприходование материалов отражается записью по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 71 "Расчеты с подотчетными лицами", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" и т.п. в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию.

При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили - до или после получения расчетных документов поставщика. Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 "Материалы" и кредиту счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (без оприходования этих ценностей на склад).

- с использованием счетов 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Фактическую себестоимость приобретенных материально-производственных запасов отражают по дебету счета 15

После получения расчетных документов поставщиков (счетов, счетов-фактур и т.д.) на приобретенные материальные ценности составляется запись:

Дебет 15 Кредит 60

- отражена фактическая себестоимость материальных ценностей на основании расчетных документов поставщика.

Прочие расходы, связанные с покупкой материально-производственных запасов, также отражаются по дебету счета 15:

Дебет 15 Кредит 60 (76)

- отражены транспортные расходы по приобретению запасов;

Дебет 15 Кредит 60 (76)

- отражены расходы по оплате информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением запасов;

Дебет 15 Кредит 60 (76)

- отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению запасов.

Каждый вид упомянутых расходов должен быть четко отнесен к каждой конкретной партии материально-производственных запасов.

Поэтому аналитический учет по счету 15 целесообразно организовать по отдельным наименованиям запасов и местам их нахождения.

Дебет 19 Кредит 60 (76)

- учтен НДС по оприходованным материально-производственным запасам.

Дебет 10 Кредит 15

оприходованы материалы, поступившие на склад, по учетным ценам.

Разница (отклонение) между учетной ценой материально-производственных запасов и их фактической себестоимостью списывается на счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей".

Если учетная цена запасов превысила их фактическую себестоимость, то на сумму превышения составляется проводка:

Дебет 15 Кредит 16

- списано превышение учетной цены материалов над их фактической себестоимостью (экономия).

Если учетная цена запасов оказалась меньше их фактической себестоимости, составляется запись:

Дебет 16 Кредит 15

- списано превышение фактической себестоимости запасов над их учетной ценой (перерасход).

Дебетовое сальдо по счету 16 списывается в конце отчетного месяца на те счета, на которые были списаны израсходованные или проданные материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям. Сумму отклонений, подлежащую списанию, рассчитывается по формуле:

Сумма отклонений = дебетовое сальдо по сч. 16 на начало месяца + оборот по дебету сч. 16 за месяц/ дебетовое сальдо по сч. 10 на начало месяца + оборот по кредиту сч. 10 за месяц* оборот по кредиту сч. 10 за месяц

Отклонение в стоимости материалов, отпущенных в производство, относят на счета учета затрат (расходов на продажу):

Дебет 20 (23, 25, 26, 44, ...) Кредит 16

- списано отклонение в стоимости материалов.

Отклонение в стоимости проданных материалов отражается

Дебет 91-2 Кредит 16

Отклонение по проданным товарам

Дебет 90-2 Кредит 16

- списано отклонение в стоимости проданных товаров.

Кредитовое сальдо по счету 16 сторнируется в конце отчетного месяца в корреспонденции с теми счетами, на которые были списаны материально-производственные запасы, пропорционально стоимости материально-производственных запасов, отпущенных в производство или проданных покупателям.

Сумму отклонений, подлежащую списанию, рассчитывается по формуле:

Сумма отклонений = кредитовое сальдо по сч. 16 на начало месяца + оборот по кредиту сч. 16 за месяц / дебетовое сальдо по сч. 10 на начало месяца + оборот по дебету сч. 10 за месяц * оборот по кредиту сч. 10 за месяц

Списание отклонений по материалам, отпущенным в производство, отражают записью:

Дебет 20 (23, 25, 26, 44, ...) Кредит 16

- сторнировано отклонение в стоимости материалов.

Отклонение в стоимости проданных материалов

Дебет 91-2 Кредит 16

- списано отклонение в стоимости проданных материалов.

Отклонения по проданным товарам, отражаемым по учетным (плановым) ценам

Дебет 90-2 Кредит 16

- сторнировано отклонение в стоимости проданных товаров.

Организация может изготовить материалы (тару, запасные части и прочие ценности) собственными силами.

Поступление таких материалов отражается в учете записью:

Дебет 10 Кредит 20 (23)

- оприходованы материалы, изготовленные основным (вспомогательным) производством организации.

При оприходовании материалов, внесенных в качестве вклада в уставный капитал, составляется проводка:

Дебет 10 Кредит 75-1

- оприходованы материалы, внесенные учредителем в качестве вклада в уставный капитал.

В момент оприходования материалов, полученных безвозмездно, составляется запись:

Дебет 10 Кредит 98-2

- оприходованы материалы, полученные безвозмездно.

Материалы отражаются в учете по рыночным ценам, действующим на дату их оприходования.

После списания материалов в производство составляется запись:

Дебет 98-2 Кредит 91-1

- стоимость материалов, списанных в производство, отражена в составе прочих доходов.

4.3. Учет отпуска материалов

Материалы могут быть отпущены на нужды основного, вспомогательного или обслуживающего производства. На стоимость материалов, фактически отпущенных в производство, составляется проводка по кредиту счета 10:

Дебет 20 (23, 29) Кредит 10

- списаны материалы на нужды основного (вспомогательного, обслуживающего) производства.

Материалы списываются в производство одним из четырех методов:

ФИФО;

по средней себестоимости;

по себестоимости каждой единицы.

Порядок списания материалов должен быть установлен в учетной политике.

При этом по каждому виду материалов могут применяться различные методы списания.

Метод ФИФО предполагает, что материалы, поступившие ранее других, передаются в производство первыми.

Если материалы были куплены партиями, то сначала передается в производство первая партия, затем вторая и т.д. Если материалов в первой партии недостаточно, то списывается часть материалов из второй.

Если материалы были куплены партиями, то сначала передается в производство последняя партия материалов, затем предпоследняя и т.д. Если материалов в последней партии недостаточно, то списывается часть материалов из предпоследней.

При списании ценностей по методу средней себестоимости бухгалтеру необходимо определить среднюю себестоимость единицы материалов.

Этот показатель определяется по формуле:

Средняя себестоимость = стоимость остатка материалов на начало отчетного периода + стоимость материалов поступивших в отчетном периоде / количество остатка материалов на начало отчетного периода + количество материалов поступивших в отчетном периоде

Чтобы установить стоимость материалов, которая подлежит списанию, средняя себестоимость единицы умножается на общее количество списанных материалов.

По методу себестоимости каждой единицы оцениваются материалы, используемые в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.). Единица таких материалов, как правило, уникальна, то есть существует в единственном экземпляре. В большинстве случаев такие материалы являются весьма дорогостоящими.

Материалы, предназначенные для основного производства, могут быть использованы на собственные нужды организации (например, на ремонт производственного оборудования или офисного помещения).

Стоимость таких материалов списывается проводкой:

Дебет 25 (26) Кредит 10

- списана стоимость материалов, использованных для собственных нужд организации.

При использовании материалов для продажи готовой продукции и товаров (например, материалов, использованных для упаковки, рекламы и т.п.) составляется запись:

Дебет 44 Кредит 10

- списана стоимость материалов, использованных в процессе продажи продукции (товаров).

4. 4. Учет продажи материалов. Резервы под снижение стоимости материалов.

Продажа материалов:

Дебет 62 Кредит 91-1

- отражена выручка от продажи материалов.

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС с выручки от продажи материалов.

Дебет 91-2 Кредит 10

- списана себестоимость проданных материалов.

Дебет 91-9 Кредит 99

- отражена прибыль от продажи материалов

или:

Дебет 99 Кредит 91-9

- отражен убыток от продажи материалов.

Если материалы переданы безвозмездно:

Дебет 91-2 Кредит 10

- списаны материалы, переданные безвозмездно.

Дебет 91-2 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- начислен НДС по материалам, переданным безвозмездно.

Убыток от безвозмездной передачи материалов при налогообложении прибыли не учитывается (п.16 ст.270 НК РФ).

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей предназначены для уточнения оценки материальных ценностей, учитываемых как средства в обороте (в активе баланса стоимость этих материальных ценностей отражается за вычетом сумм созданных резервов).

Резерв создается, если текущая рыночная стоимость материальных ценностей оказалась ниже их фактической себестоимости.

Такая ситуация возможна, например, если:

материальные ценности, находящиеся на балансе организации, физически или морально устарели (пришли в негодность);

рыночные цены на эти материальные ценности снизились.

Резерв не создается по сырью, материалам и другим материально-производственным запасам, если на отчетную дату текущая рыночная стоимость готовой продукции (работ, услуг), при изготовлении которой были использованы эти сырье и материалы, превышает ее фактическую себестоимость (п.20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

Резервы создаются перед составлением бухгалтерского баланса (как правило, годового).

Сумма созданного резерва включается в состав прочих расходов организации. Это отражается проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 14

- создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает, так как Налоговый кодекс РФ этого не предусматривает.

Величина резерва определяется отдельно по каждому наименованию (номенклатурному номеру), а в отдельных случаях - по группам однородных материальных ценностей следующим образом:

Величина резерва = (Ученая стоимость – текущая рыночная стоимость)* количество материалов

Данные о текущей рыночной стоимости можно взять из наиболее надежного, по мнению бухгалтера, источника информации (например, официальная информация о биржевых котировках; информация о рыночных ценах, опубликованная в печатных изданиях, и т.п.).

Если в период, следующий за отчетным, текущая стоимость материально-производственных запасов, под снижение которых в отчетном периоде был создан резерв, увеличилась, то соответствующая часть резерва относится на уменьшение материальных расходов организации (п.20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

В учете это отражается так:

Дебет 14 Кредит 20 (23, 25, 44, ...)

- списана сумма резерва по материально-производственным запасам, рыночная стоимость которых увеличилась.

По мере того как материально-производственные запасы, по которым ранее был создан резерв, будут переданы в эксплуатацию или проданы, начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов (субсчет 91-1 "Прочие доходы и расходы").

Дебет 14 Кредит 91-1

– списана сумма ранее созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

4.5. Правила оценки запасов в бухгалтерском балансе.

По строке 1210 "Запасы" отражается информация о запасах организации, а именно :

- о предметах труда, предназначенных для обработки, переработки или использования в производстве либо для хозяйственных нужд;
- о средствах труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в обороте;
- о затратах в незавершенном производстве;
- о готовой продукции (продуктах производства);
- о товарах;
- о расходах будущих периодов и т.п.

1. Сырье, материалы и другие аналогичные ценности принимаются к учету по фактической себестоимости, которая определяется в порядке, установленном п. 6-13 ПБУ 5/01, п. 11 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды).

Указанные материальные ценности, учитываемые на отдельных субсчетах счета 10 "Материалы", могут числиться на этом счете по фактической себестоимости или по учетным ценам. В последнем случае разница между стоимостью этих ценностей по учетным ценам и их фактической себестоимостью приобретения (заготовления) отражается на счете 16 "Отклонение в стоимости материалов".

В случае если поступление материалов отражается с использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", остаток по счету 15 показывает наличие МПЗ в пути на конец месяца (по договорной стоимости) (п. 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

2. Готовая продукция принимается к учету по фактической производственной себестоимости, которая определяется в порядке, установленном п. 7 ПБУ 5/01, п. 203 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. При этом остатки готовой продукции на складе (иных местах хранения) на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться в аналитическом и синтетическом бухгалтерском учете организации по учетным ценам, в частности по нормативной (плановой) себестоимости.

Информация о наличии и движении готовой продукции отражается на счете 43 "Готовая продукция".

Если учет готовой продукции ведется по учетным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам отражается на счете 43 на отдельном субсчете "Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости" (п. 206 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

При учете готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости для выявления разницы между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по нормативной себестоимости может использоваться счет 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)". Счет 40 ежемесячно закрывается на счет 90 "Продажи" и сальдо на отчетную дату не имеет.

Таким образом, если учет отклонений от учетной стоимости готовой продукции ведется на счете 43, то в бухгалтерском балансе готовая продукция отражается по фактической себестоимости, а если на счете 40, то готовая продукция отражается по нормативной (плановой) себестоимости.

3. Товары принимаются к учету по фактической себестоимости, которая определяется в порядке, установленном п. 6, 8-11 ПБУ 5/01. Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут учитывать товары по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут учитывать товары по продажной стоимости (п. 13 ПБУ 5/01).

Для обобщения информации о наличии и движении товаров предназначен счет 41 "Товары".

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, информация о торговых наценках (скидках, накидках) на товары отражается на счете 42 "Торговая наценка".

В общем случае фактическая себестоимость материально-производственных запасов (в том числе сырья, материалов, готовой продукции и товаров) не подлежит изменению. По запасам, рыночная цена которых снизилась или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, в бухгалтерском учете начисляется **резерв под снижение стоимости материальных ценностей**. Для учета такого резерва предназначен счет 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей". Создание оценочных резервов рассматривается как изменение оценочных значений в соответствии с п. 2 и 3 ПБУ 21/2008.

4. Товары отгруженные учитываются на счете 45 "Товары отгруженные" по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости (или нормативной (плановой) себестоимости) и расходов по реализации (сбыту) продукции (товаров, работ, услуг и т.п.) (при частичном списании расходов).

5. Незавершенное производство учитывается в оценке, определяемой одним из способов, установленных п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности по данным счетов 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства», 44 "Расходы на продажу".

6. Животные на выращивании и откорме учитываются на счете 11 "Животные на выращивании и откорме" (на соответствующих субсчетах). Животные, приобретенные у других организаций и лиц, учитываются по фактической себестоимости приобретения (фактическим затратам) или учетным ценам; переведенные из основного стада - по остаточной стоимости или первоначальной (восстановительной) стоимости; приплод, привес и прирост животных - по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости выращивания.

7. Расходы будущих периодов учитываются в сумме фактически произведенных затрат за вычетом их части, отнесенной на расходы истекших периодов (п 39 ПБУ 14/2007, п. 16 ПБУ 2/2008). Дебетовое сальдо по счету 97 аналитический счет учета расходов со сроком списания не превышающим 12 месяцев.

Организации самостоятельно определяют детализацию показателя по строке "Запасы". Например, в бухгалтерском балансе может быть обособленно приведена информация о стоимости материалов, готовой продукции и товаров, о затратах в незавершенном производстве, если такая информация признается организацией существенной. Решение организацией вопроса о том, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. То есть при формировании бухгалтерской отчетности существенность определяется совокупностью качественных и количественных факторов (Письмо Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01).

Контрольные вопросы:

1. Какое имущество отражается в бухгалтерском учете как материалы?
2. В чем отличие между сырьем и материалами, материалами и товарами, материалами и готовой продукцией?
3. Варианты оценки материалов?
4. Порядок бухгалтерских записей по счету 10 «Материалы».
5. Для каких целей при учете материалов мы можем использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»?

6. Что отражается в бухгалтерском учете на счете 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»?
7. Как отражается выбытие материалов?
8. Порядок формирования резервов под снижение стоимости материалов?
9. Порядок отражения материалов в балансе?

ТЕМА 5. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

5.1 Учет кассовых операций

Организации должны вести учет движения денежных средств и соблюдать порядок ведения кассовых операций, установленный в РФ. Порядок работы с наличными денежными средствами в настоящее время регулируется Указаниями ЦБ от 11 марта 2014 г. № 3210-у «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»

Для осуществления всех наличных расчетов организация должна использовать кассу. В ней денежные средства могут храниться только в пределах лимита, установленного самой организацией, за исключением денег на выдачу зарплаты, которые могут быть выданы в течение 3 рабочих дней. Остальную наличность нужно сдать в кредитную организацию либо в конце дня, либо на следующий день.

В случае если организация имеет несколько обособленных подразделений, то правила, по которым определяется лимит головного предприятия, зависят от того, есть ли у подразделений отдельные балансы и расчетные счета. Если есть, то лимит утверждают для каждого филиала в обслуживающем его банке. В обратном случае определяется единый лимит для всей организации.

Все операции движения денежных средств по кассе должны быть оформлены унифицированными формами первичной документации по учету кассовых операций. Организация вправе применять только типовые формы, утвержденные Госкомстатом России от 18.08.1998 N 88 "Об утверждении форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации». Сумма денежных средств в кассе должна совпадать с данными кассовых документов - приходными и расходными ордерами, кассовой книгой предприятия.

Рассматривая порядок ведения кассовых операций, в первую очередь следует определиться с порядком применения кассового аппарата при осуществлении наличных денежных расчетов. Следуя основополагающему правилу, установленному п. 1 ст. 2 Законом N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" в редак. от 02-07 2013г., применять ККТ обязаны все организации и индивидуальные предприниматели при наличных расчетах (в том числе с использованием платежных карт) в случае продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Обязанность организации применять кассовый аппарат при расчетах с населением установлена п. 3 Порядка независимо от того, есть реализация или нет. Однако руководствоваться данным документом следует в части, не противоречащей вышедшим позднее нормативным актам, одним из которых является Закон N 54-ФЗ. Исходя из этого можно сделать вывод, что применение ККТ при расчетах с населением обязательно только в случае реализации товаров (работ, услуг). В иных случаях, например, при возврате подотчетных сумм использовать ККТ не нужно.

Применение кассового аппарата обязывает организацию в дополнение к кассовой книге вести книгу кассира-операциониста (форма N КМ-4), в которой фиксируются показания счетчиков ККТ на начало и конец рабочего дня. В кафе и ресторанах, в которых

используется ККТ, работающая без кассира-операциониста, ведется журнал показаний счетчиков контрольно-кассовых машин (форма N КМ-5).

Перед тем как сдать выручку, кассир-операционист составляет справку-отчет (форма N КМ-6) и вместе с ней по приходному ордеру сдает денежную наличность в главную кассу организации.

Учет наличных денежных средств ведется на счете 50 «Касса». На этом счете отражается наличие и движение денежных средств в кассе организации.

К счету 50 "Касса" могут быть открыты субсчета:

50-01 "Касса организации";

50-02 "Операционная касса";

50-03 "Денежные документы".

На субсчете 50-01 "Касса организации" учитываются денежные средства в кассе организации.

Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 "Касса" должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 50-02 "Операционная касса" учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Он открывается организациями (в частности, организациями транспорта и связи) при необходимости.

На субсчете 50-03 "Денежные документы" учитываются находящиеся в кассе организации оплаченные путевки в санатории, пансионаты и дома отдыха, трудовые книжки, почтовые марки, марки государственной пошлины, талоны и другие денежные документы.

Денежные документы хранятся в кассе и учитываются отдельно от наличных денег с подразделением по видам документов.

Проводки по дебету счета 50 "Касса"

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 50 "Касса" - отражается поступление денежных средств из операционной кассы в кассу организации; стоимость путевок в санатории, дома отдыха и пансионаты учитывается на основании приходного кассового ордера по дебету субсчета 50-03 "Денежные документы" в корреспонденции с кредитом субсчета 50-01 "Касса организации" или счета 51 "Расчетные счета".

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках" - отражается поступление в кассу денежных средств с расчетных и валютных счетов, специальных счетов в банках на выдачу заработной платы работникам, пенсий, пособий, премий и др.

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 57 "Переводы в пути" - отражаются денежные средства, поступившие в кассу, которые ранее числились в пути,

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - отражаются перечисления поставщиками различных сумм, ранее отраженных за ними по перерасчетам (по тарифам, ценам, ошибкам в счетах),

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" - отражается возврат подотчетными лицами не израсходованных ими сумм, полученных в подотчет, - в корреспонденции со счетом 71 "Расчеты с подотчетными лицами";

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" - отражается поступление наличных денег от работников в счет погашения причиненного ими материального ущерба

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 75 "Расчеты с учредителями" - отражается поступление от учредителя в счет вкладов в уставный (складочный) капитал организации, по договору простого товарищества при погашении участниками задолженности согласно договору

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - отражается поступление денежных средств, в счет погашения различного вида задолженностей (по исполнительным листам, предъявленным претензиям, за оказанные услуги и т.п.),

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" - отражается поступление в кассу организации наличных денежных средств от структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс, - в корреспонденции со счетом 79 "Внутрихозяйственные расчеты";

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 90 "Продажи" - отражается поступление наличных денежных средств в кассы организаций, оказывающих услуги населению за наличный расчет, а также организаций розничной торговли при продаже ими товаров

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" - отражаются излишки кассы, выявленные в результате инвентаризации, - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 01 "Прочие доходы"; возникающие в результате изменения курса рубля по отношению к имеющейся у организации иностранной валюте курсовые разницы на последнее число отчетного периода относят на счет 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 01 "Прочие доходы"

Проводки по кредиту счета 50 "Касса"

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 50 "Касса" - отражается зачисление выручки на расчетный или текущий счет в банке

Дебет счета 57,

Кредит счета 50 "Касса" - отражается сдача наличных денежных средств из кассы организации, как денежные средства в пути (переводы)

Дебет счета 58 "Финансовые вложения",

Кредит счета 50 "Касса" - отражается предоставление другим организациям займов наличными денежными средствами, а также погашение задолженности по договору простого товарищества

Дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

Кредит счета 50 "Касса" - отражается оплата счетов, перечисление авансов поставщикам и подрядчикам за товары, работы, услуги

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",

Кредит счета 50 "Касса" - отражается возврат наличных денежных средств покупателям и заказчикам в случае получения от них ранее излишних сумм или полученных от них авансов и сумм предварительных оплат при невыполнении договоров поставки

Дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

Кредит счета 50 "Касса" - отражается выплата заработной платы

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

Кредит счета 50 "Касса" - отражается выплата депонированной заработной платы, оплата счетов разных кредиторов, выплата алиментов из кассы

Дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты",

Кредит счета 50 "Касса" - отражается оплата головной организацией операций по деятельности структурных подразделений, передача денежных документов структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс

Дебет счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей",

Кредит счета 50 "Касса" - отражаются недостачи или порчи наличных денежных средств.

5.2. Учет средств на расчетном и валютном счете

На счете 51 "Расчетные счета" организации отражают наличие и движение денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организаций, открытых в кредитных организациях.

Порядок совершения и оформления операций по расчетному счету регламентируется правилами, инструкциями и положениями Центрального Банка РФ.

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок банка по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Счет 52 "Валютные счета" применяется для учета наличия и движения денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах в банках на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Операции на валютных счетах отражаются в учете на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Центрального Банка РФ, действующему на дату поступления или списания средств с валютного счета. В связи с изменением курса рубля к иностранным валютам образуется курсовая разница, которая отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность. Возникшие курсовые разницы отражаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 01 "Прочие доходы" или 02 "Прочие расходы".

По дебету счета 52 "Валютные счета" отражаются поступления денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 "Валютные счета" отражается списание денежных средств с валютных счетов организации.

*Проводки по дебету счетов 51 "Расчетные счета",
52 "Валютные счета"*

Дебет счета 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 50 "Касса" - отражается зачисление выручки на расчетные или валютные счета в банках

Дебет счета 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 55 "Специальные счета в банках" - отражается перечисление на расчетные или валютные счета сумм по неиспользованным чекам или средств в аккредитивах, погашение депозитного сертификата кредитной организации и возврат кредитной организацией сумм вкладов

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 57 "Переводы в пути" отражаются:

поступления на расчетный счет выручки из кассы или валютный счета выручки от продажи иностранной валюты;

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 58 "Финансовые вложения" отражаются:

погашения денежными средствами ранее предоставленных займов организацией;

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" - отражаются поступления денежных средств от покупателей и заказчиков при погашении ими задолженности (или авансовые платежи) за приобретенные товары, выполненные работы и оказанные услуги

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" - отражается получение краткосрочных или долгосрочных кредитов банка

Дебет счетов 51 "Расчетные счета"

Кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" - отражается возврат из бюджета излишне уплаченных ранее сумм налогов, сборов и иных обязательных платежей

Дебет счетов 51 "Расчетные счета"

Кредит счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению" - отражаются поступления денежных средств из бюджета в виде возврата по причине переплаты, перерасчета, превышения соответствующих расходов над отчислениями и др

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами" - отражаются суммы возврата не израсходованных подотчетными лицами сумм на расчетные, валютные и специальные счета в банках

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" - отражаются суммы платежей, поступивших от работника в счет погашения задолженности по заемным средствам, начисленным процентам, сумм внесенных платежей в счет погашения задолженности за причиненный ущерб и др.

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 75 "Расчеты с учредителями" - отражается фактическое поступление сумм вкладов учредителей в виде денежных средств

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - отражается поступление денежных средств расчетов по претензиям - в корреспонденции с кредитом счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Расчеты по претензиям"; поступление денежных средств от профсоюзных организаций на выплату материальной помощи и премий работникам отражается в корреспонденции с кредитом субсчета 76-04 "Расчеты с профсоюзными организациями"; отражается получение страхового возмещения при наступлении страховых случаев по кредиту субсчета 76-10 "Расчеты по имущественному и личному страхованию"; отражается получение денежных средств в виде погашения задолженности по доходам от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций, а также проценты по вексям и долговым ценным бумагам; отражается поступления денежных средств в счет погашения числящейся задолженности за сторонними организациями по оказанным услугам вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств; отражается возврат доли организации в уставном (складочном) капитале другой организации; отражается поступление денежных средств по невыясненным обстоятельствам, зачисленных на счета организации;

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" - в корреспонденции с кредитом счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" отражаются:

- организацией - учредителем управления по договору доверительного управления имуществом поступления денежных средств, в счет прибыли, причитающейся по договору доверительного управления;

- поступления денежных средств на расчетные и валютные счета структурных подразделений головной организации, выделенных на отдельные балансы;

Дебет счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета",

Кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы" - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы" отражаются:

- 1) поступления денежных средств в порядке взыскания дебиторской задолженности, которая ранее была списана в убыток;
- 2) перечисления денежных средств на расчетные и валютные счета организации в виде погашения экономических санкций других организаций;
- 3) получения доходов от ценных бумаг и от кредитных организаций за пользование ими средствами организации на расчетных и валютных счетах;
- 4) перечисления сумм другими организациями как доходы от участия в других организациях и от предоставления им денежных средств;
- 5) на валютном счете положительная курсовая разница.

*Проводки по кредиту счетов 51 "Расчетные счета",
52 "Валютные счета"*

Дебет счета 50 "Касса",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается поступление в кассу денежных средств, с расчетных и валютных счетов в банках на выдачу заработной платы работникам, пенсий, пособий, премий и др.

Дебет счета 57 "Переводы в пути",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается перевод денежных средств, в валюте Российской Федерации при покупке иностранной валюты, а также сумм денежных средств в иностранной валюте при продаже кредитной организацией по поручению организации - владельца этих средств отражается стоимость иностранной валюты, полученной предприятиями от основной и прочих видов деятельности,

Дебет счета 58 "Финансовые вложения",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается сумма денежных средств в размере согласно учредительным документам, передаваемая в уставный (складочный) капитал организации,

Дебет счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается оплата счетов поставщиков и подрядчиков за товары, работы, услуги, перечисление авансов и оплата промежуточных счетов поставщикам и подрядчикам, оплата векселей

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается возврат покупателям и заказчикам излишне полученные с них сумм за поставку продукции, товаров, работ, услуг, а также при возврате авансов и предоплат при невыполнении договоров купли-продажи

Дебет счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам",

Кредит счета 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается возврат кредитов и займов, включая и начисленные к уплате проценты по ним

Дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается перечисление сумм задолженностей по платежам в бюджет, в том числе взносы авансовых платежей по налогам и сборам,

Дебет счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражаются перечисления сумм платежей по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и медицинскому страхованию персонала организации

Дебет счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается перечисление с расчетных счетов сумм погашенной задолженности по оплате труда, по выплате дивидендов работникам-акционерам

Дебет счета 71 "Расчеты с подотчетными лицами",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается перечисление денежных сумм в подотчет с расчетных счетов

Дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражаются суммы предоставленных работникам займов - в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"; по дебету субсчета 73-09 "Расчеты по договорам страхования работников" отражаются суммы страховых возмещений, перечисленных работнику с расчетных счетов;

Дебет счета 75 "Расчеты с учредителями",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается выплата начисленных сумм доходов по дебету субсчета 75-02 "Расчеты по выплате доходов" - в корреспонденции с кредитом расчетных счетов. В аналогичном порядке осуществляется перечисление с расчетных счетов денежных средств в счет погашения задолженности по возврату вкладов учредителям при их выходе из состава учредителей организаций;

Дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражается перечисление денежных сумм в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов и постановлений судебных органов, в корреспонденции с расчетными счетами; отражается перечисление денежных средств в оплату различного рода задолженностей за оказанные сторонними физическими и юридическими лицами услуг, выплату депонентов и др.; отражается оплата таможенных пошлин, сборов в рублях и в валюте; отражается перечисление лизинговых платежей; отражается перечисление денежных средств организацией-импортером с валютного счета на счета таможенных органов - в корреспонденции со счетом 52 "Валютные счета";

Дебет счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - в корреспонденции с дебетом счета 79 "Внутрихозяйственные расчеты" при списании денежных средств с расчетных и валютных счетов отражаются:

- перечисления головной организацией структурным подразделениям, выделенным на отдельные балансы;

- возврат денежных средств, ранее полученных в доверительное управление по договору доверительного управления;

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы",

Кредит счетов 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета" - отражаются уплаченные суммы штрафов и пени по хозяйственным договорам, судебным издержкам и арбитражным сборам, а также при оплате услуг по обслуживанию приобретенных ценных бумаг других организаций, в корреспонденции с дебетом счета 91 "Прочие доходы и расходы". В аналогичном порядке отражаются возникающие курсовые разницы при изменении курса рубля по отношению к иностранной валюте, а также списание оплаченных расходов за услуги банка по производимым операциям, в том числе связанным с куплей-продажей иностранной валюты.

5.3. Учет средств на специальных счетах

Счет 55 "Специальные счета в банках" предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей) на текущих, особых и иных специальных счетах.

На субсчете 55-1 "Аккредитивы" учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах. При расчетах по аккредитиву банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива, обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку произвести такие платежи.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов: покрытые и непокрытые, отзывные и безотзывные. При открытии покрытого аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика сумму аккредитива в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива. При открытии непокрытого аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения сумм исполняющему банку.

В случае изменения условий или отмены отзывного аккредитива банк-эмитент обязан направить соответствующее уведомление получателю средств не позже рабочего дня, следующего за днем изменения условий или отмены аккредитива. Условия безотзывного аккредитива считаются измененными с момента получения исполняющим банком согласия получателя средств, частичное изменение условий безотзывного аккредитива получателем средств не допускается.

Каждый аккредитив открывается для расчетов только с одним поставщиком.

Зачисление денежных средств в аккредитив: Д-т 55-1, К-т 51, 52, 66 и др. Оплата счетов поставщиков путем списания средств с аккредитива: Д-т 60, К-т 55-1. Неиспользованные средства аккредитива зачисляются или перечисляют в счет погашения по ссуде: Д-т 51, 52, 66, К-т 55-1.

На субсчете 55-2 "Чековые книжки" учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках. Чек - это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков.

Чек не является платежным средством. Его выдача не означает совершение платежа, а лишь указывает на замену предшествовавшего отношения новым, которое возникает между чекодателем, чекодержателем и иными обязанными по чеку лицами. Обязанность должника по обязательству, во исполнение которого был выдан чек, прекращается лишь после совершения платежа по чеку.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек: Д-т 55-2, К-т 51, 66, 52 и др. По мере оплаты чеков при осуществлении расчетов за приобретенные товары, работы, услуги: Д-т 76, К-т 55-2. Остаток неиспользованных средств подтверждается выпиской банка. Суммы по неиспользованным и возвращенным в банк чекам подлежат отражению записью: Д-т 51, 66, 52, К-т 55-2.

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

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

Планом счетов на субсчете 55-3 "Депозитные счета" предусмотрен учет движения денежных средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады, однако согласно ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений" депозитные вклады в кредитных организациях учитываются в составе финансовых вложений.

5.4. Правила оценки денежных средств в бухгалтерском балансе.

По строке 1250 "Денежные средства и денежные эквиваленты" указывается информация об имеющихся у организации денежных средствах в российской и иностранных валютах, а также о платежных и денежных документах. Строка показывает сальдо по дебету счета 50 "Касса", сальдо по дебету счета 51 "Расчетные счета", сальдо по дебету счета 52 "Валютные счета", сальдо по дебету счета 55 "Специальные счета в банках", сальдо по счету 57 "Переводы в пути" и сальдо по счету 58 «Финансовые вложения» субсчет «Денежные эквиваленты».

Инструкцией по применению Плана счетов к счету 55 предусмотрен отдельный субсчет 55-3 "Депозитные счета" для учета денежных средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Но поскольку эти вклады, как правило, удовлетворяют критериям их признания финансовыми вложениями (п. п. 2, 3 ПБУ 19/02), их учет может вестись на счете 58 "Финансовые вложения". Независимо от счета, на котором депозитные вклады учитываются в бухгалтерском учете, в бухгалтерском балансе они должны показываться в составе финансовых вложений либо по строке 1170, либо по строке 1240 (в зависимости от срока обращения (погашения)) (п. 41 ПБУ 19/02).

Контрольные вопросы:

1. Документальное оформление и учет движения денежных средств в кассе.
2. Ревизия кассы и отражение её результатов в учете
3. Учет расчетов с подотчетными лицами.
4. Налогообложение операций, связанных с получением и использованием подотчетных сумм.
5. Учет денежных документов.
6. Учет денежных средств в пути.
7. Очередность платежей с расчетного счета.
8. Бухгалтерская обработка выписки банка с расчетного счета.
9. Учет денежных средств на расчетном счете
10. Учет денежных средств на специальных счетах в банке.

Тема 6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

6.1 Нормативно-правовое регулирование расчетов с персоналом организации по оплате труда

Оплата труда это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами. Заработная плата — это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, качества, количества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Трудовые отношения – отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации, или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

В ст. 129 Трудового Кодекса РФ приведено понятие «оплата труда». Согласно Трудовому Кодексу, оплата труда - это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами».

Заработная плата (оплата труда работника) - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты)

Регулирование трудовых отношений, в том числе отношений в сфере оплаты труда, в соответствии с Конституцией РФ осуществляется трудовым законодательством и рядом иных нормативных правовых актов: Трудовым кодексом РФ, федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, конституциями (уставами), законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ, актами органов местного самоуправления и локальными нормативными актами, содержащими нормы трудового права.

Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного страхования» (в редак. 25.12.2013) определяет условия, размеры и порядок обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащим обязательному социальному страхованию.

Федеральный закон от 19.06.2000 N 82-ФЗ (ред. 03.12.2013) «О минимальном размере оплаты труда» устанавливает минимальный размер оплаты труда с 1 января 2014 года в сумме 5554 рублей в месяц.

Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» от 24.07.1998 №125-ФЗ (ред. от 03.12.2013) устанавливает правовые, экономические и организационные основы обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и определяет порядок возмещения вреда, причиненного жизни и здоровью работника при исполнении им обязанностей по трудовому договору (контракту).

Постановление Правительства Российской Федерации «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» от 24.12.2007 №922 (ред. от 11.11.2011) определяет особенности порядка исчисления средней заработной платы для всех случаев определения ее размера, предусмотренных ТК РФ.

С первого февраля 2002 года введен в действие Трудовой Кодекс Российской Федерации ФЗ №197 от 30.12.2001 (в ред. 07.12.2012 г.) (ТК РФ). ТК РФ регулирует трудовые отношения в организациях всех организационно-правовых форм.

Статья 1 ТК РФ определяет цели и задачи, регулирует трудовые отношения на принципах социального партнерства.

Раздел I "Общие положения" посвящен наиболее важным вопросам трудового законодательства, среди которых можно назвать следующие. Дается подробный перечень видов законодательных актов о труде и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права, посредством которых регулируются трудовые отношения и непосредственно связанные с ними иные отношения. При этом провозглашен приоритет Кодекса как базового документа отраслевого законодательства над другими законами и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Отдельная статья посвящена локальным нормативным актам, содержащим нормы трудового права,

принимаемым работодателем. К локальным нормативным актам Кодекс относит коллективные договоры и соглашения, правила внутреннего трудового распорядка и др.

Рабочие документы организации, которые определяют особенности организации и ведения учета оплаты труда. Основными из них являются:

1. Учетная политика;
2. Утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
3. График документооборота;
4. Утвержденные руководителем формы внутренней отчетности;
5. Трудовые договоры;
6. Штатное расписание;
7. Должностные инструкции.

6.2. Формы и системы оплаты труда в организации

Система оплаты труда – способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам предприятия в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда. Согласно ст. 135 ТК РФ системы заработной платы, размеры тарифных ставок, окладов, различного вида выплат устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

В каждой организации в соответствии с коллективным договором, заключаемым между администрацией и представителями трудового коллектива, разрабатывается и утверждается Положение об оплате труда. В данном документе предусматривается применяемая система оплаты труда в организации, в частности формы оплаты труда всех категорий работников, тарифные ставки и расценки, система поощрения каждой категории работников за результаты труда.

Оплата труда каждого работника должна находиться в прямой зависимости от его личного трудового вклада и качества труда. При этом запрещается ограничивать максимальный размер заработной платы и устанавливать заработную плату ниже минимального размера, определенного законодательством РФ. Доплаты и надбавки, а также премии и другие поощрительные выплаты должны начисляться сверх указанного минимума.

Рабочее время – время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с ТК РФ, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации относятся к рабочему времени.

Различают основную и дополнительную оплату труда. К основной оплате труда относится оплата труда, начисленная работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ, доплата за квалификацию, работу в ночное время, сверхурочную работу и т. д.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты за непроработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

Основными формами оплаты труда являются повременная и сдельная.

Повременная форма оплаты труда состоит в том, что оплачивается работа за единицу времени (как правило, это час работы) в соответствии с тарифной ставкой, которая зависит от квалификации работника. Такая оплата труда применяется в тех случаях, когда труд работника невозможно нормировать или выполняемые работы не поддаются обоснованному учету. Повременно оплачивается труд руководящего и административно-хозяйственного персонала.

Заработок административно-управленческого персонала определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составляют установленные для них оклады; если же они проработали неполное число рабочих дней, то оплата труда определяется делением установленного заработка на календарное число рабочих дней в этом месяце и умножением полученного результата на количество отработанных в организации рабочих дней.

Работникам, труд которых оплачивается повременно, устанавливается:

- должностной оклад (руководители, служащие, технические исполнители);
- тарифная ставка (рабочим).

Должностной оклад – фиксированный размер оплаты работника за исполнение трудовых обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Тарифная ставка – фиксированный размер оплаты работника за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Повременная форма оплаты труда имеет несколько разновидностей:

- простая повременная оплата труда;
- повременно-премиальная оплата труда.

В связи с многообразием форм экономической деятельности в настоящее время применяются и иные, нетрадиционные для нашей страны, системы оплаты. Схема классификации форм и систем оплаты труда приведена на рис. 1.

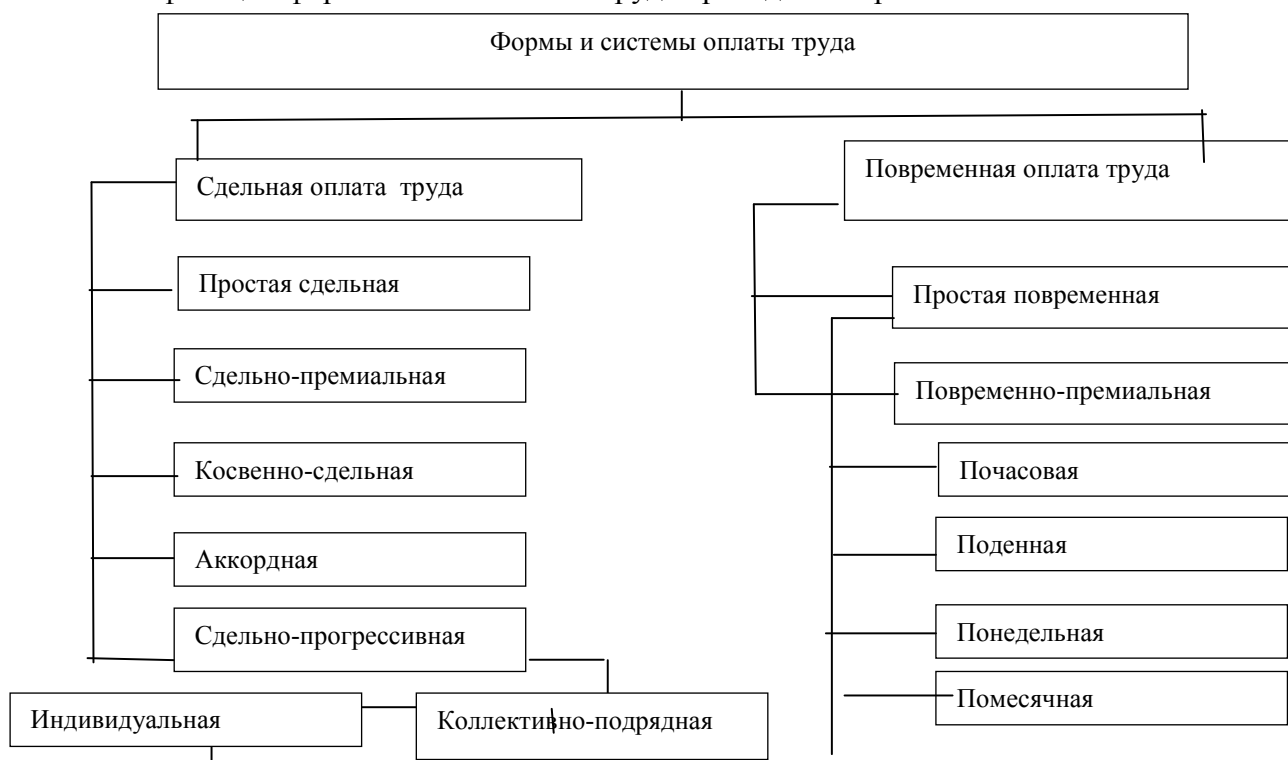


Рис 1. Формы и системы оплаты труда

Простая повременная система оплаты труда недостаточно обеспечивает непосредственную связь между конечными результатами труда работника и его заработной платой. Поэтому широко распространена повременно-премиальная система оплаты труда, при которой учитывается количество и качество труда, усиливается ответственность и личная материальная заинтересованность в результатах работы. Максимальные размеры премий и показатели премирования определяются Положением о премировании, которое разрабатывается на предприятии.

В целях повышения стимулирующего значения оплаты труда простая повременная система заработной платы чаще применяется в сочетании с премированием работников за выполнение и перевыполнение важнейших показателей их работы.

Простая повременная система оплаты труда, дополненная премированием за выполнение конкретных количественных и качественных показателей работы называется повременно-премиальной системой заработной платы. Сущность этой системы заключается в том, что в заработную плату работника сверх тарифа (оклада или ставки) за фактически отработанное время включается премия за конкретные достижения в работе по заранее установленным показателям.

При повременно-премиальной оплате труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию, которая устанавливается в процентном отношении к тарифной ставке. Премии выплачиваются в соответствии с положениями о премировании, которые разрабатываются и утверждаются в организациях.

Различают тарифную и бестарифную системы оплаты труда. Для определения справедливого размера оплаты труда с учётом его сложности, значимости и условий труда различных категорий работников вводится тарифная система оплаты труда, основанная на тарифной системе дифференциации заработной платы работников различных категорий. Она содержит информацию о размере оплаты труда работников в зависимости от вида и качества работ и включает в себя тарифные ставки (оклады), тарифную сетку и тарифные коэффициенты (ст. 143 ТК РФ). Сложность выполняемых работ определяется на основе их тарификации. Тарификация работ и присвоение тарифных разрядов работникам производятся с учётом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих. Указанные справочники и порядок их применения утверждаются в порядке, устанавливаемом Правительством РФ.

Тарифно-квалификационные справочники содержат подробные характеристики основных видов работ с указанием требований, предъявляемых к квалификации исполнителя. Требуемая квалификация при выполнении той или иной работы определяется разрядом (чем сложнее работа, тем выше разряд). В настоящее время основой построения системы тарифных ставок и окладов для дифференциации оплаты по основным тарифообразующим факторам является МРОТ, устанавливаемый Правительством РФ. При оплате труда на основе тарифной системы размер тарифной ставки (оклада) 1 разряда единой тарифной сетки не может быть ниже МРОТ, так, разделив сумму МРОТ на количество часов работы в месяце при полной занятости, получим минимальную часовую тарифную ставку (ст. 133 ТК РФ).

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) – гарантируемый федеральным законом размер месячной заработной платы за труд неквалифицированного работника, полностью отработавшего норму рабочего времени при выполнении простых работ в нормальных условиях труда. МРОТ устанавливается одновременно на всей территории России федеральным законом и не может быть ниже размера прожиточного минимума трудоспособного человека, порядок расчета и величина которого устанавливаются федеральным законом.

Правила, касающиеся возможности удержания из заработной платы работника каких-либо причитающихся ему средств в добровольном, административном, бесспорном или судебном порядке, прописаны в ст. 137 ТК РФ. При этом в ст. 138 ТК РФ установлены ограничения: общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20% заработной платы, причитающейся работнику. Данное ограничение действует, в частности, для погашения задолженности перед организацией (возмещение ущерба, неотработанного аванса, погашение неизрасходованных сумм, выданных по отчет, и др.)

Правила, касающиеся возможности удержания из заработной платы работника каких-либо причитающихся ему средств в добровольном, административном, бесспорном или

судебном порядке, прописаны в ст. 137 ТК РФ. При этом в ст. 138 ТК РФ установлены ограничения: общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20% заработной платы, причитающейся работнику. Данное ограничение действует, в частности, для погашения задолженности перед организацией (возмещение ущерба, неотработанного аванса, погашение неизрасходованных сумм, выданных по отчет, и др.)

В случаях предусмотренных федеральными законами, размер удержаний может достигать 50%. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50% заработной платы.

Ограничения, установленные ст. 138 ТК РФ, не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещение вреда, причиненного здоровью другого лица, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70%. Не допускаются удержания из выплат, на которые в соответствии с федеральным законом не обращается взысканий.

Для определения *заработной платы, подлежащей выдаче* на руки работникам, из суммы начисленного за месяц заработка необходимо произвести удержания по НДФЛ и прочим выплатам работнику (по исполнительным листам, возмещению ущерба организации, заявлению работника) и зачесть сумму выплаченного аванса за первую половину месяца, а также стоимость заработной платы, выданной в материальной форме.

Статьей 136 ТК РФ определено, что заработная плата должна выплачиваться не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка, коллективным и трудовым договорами. При совпадении дня выплаты с выходным или нерабочим праздничным днем выплата заработной платы производится накануне этого дня.

6.3. Документальное оформление расчетов с персоналом по оплате труда

Учет личного состава работающих ведется путем оформления соответствующих документов, на всех этапах движения работающих в организации.

Учет оплаты труда осуществляется на основе первичных документов:

Форма № Т-1 “Приказ (распоряжение) о приеме на работу” заполняется в одном экземпляре на принимаемого организацией на работу сотрудника. Руководитель подразделения дает заключение о возможности приема на работу. На оборотной стороне приказа указываются сведения о том, в качестве кого может быть принят на работу нанимающийся, с каким окладом и с каким испытательным сроком. Приказ (распоряжение) о приеме на работу работника визируется в соответствующей службе организации для подтверждения оклада, устанавливаемого по штатному расписанию. С приказом (распоряжением), подписанным руководителем организации, работника знакомят под расписку.

Форма № Т-5 “Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу” оформляется перевод работника из одного подразделения организации в другое. Ее заполняет в двух экземплярах. Один экземпляр хранится в отделе кадров, другой передается в бухгалтерию для внесения изменений в лицевой счет. В распоряжении указываются: основание перевода, размер тарифной ставки, оклада, надбавки по прежнему и новому месту работы, сведения о не сданных работником материальных ценностях и др. Распоряжение подписывают руководитель организации и сам работник.

Форма № Т-6 “Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска” применяется для оформления ежегодного отпуска и отпусков других видов, предоставляемых сотрудникам в соответствии с действующими законодательными актами и положениями, коллективным договором и графиком отпусков. Приказ заполняется в двух экземплярах (один остается в отделе кадров, другой передается в бухгалтерию), подписывается

начальником структурного подразделения, руководителем организации и самим работником.

В бухгалтерии в этом документе указываются выплаты, произведенные работнику за отпуск и удержание из нее. Эти данные переносят в лицевой счет.

Форма № Т-8 “Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора” оформляется при увольнении работника и заполняется в двух экземплярах: один остается в отделе кадров, другой передается в бухгалтерию. Приказ подписывается начальником структурного подразделения и руководителем организации. Делается отметка о полученных, но не сданных работником материальных ценностях.

С приказом (распоряжением) работодателя о прекращении трудового договора работник должен быть ознакомлен под роспись. По требованию работника работодатель обязан выдать ему надлежащим образом заверенную копию указанного приказа (распоряжения). В случае, когда приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора невозможно довести до сведения работника или работник отказывается ознакомиться с ним под роспись, на приказе (распоряжении) производится соответствующая запись. Днем прекращения трудового договора во всех случаях является последний день работы работника, за исключением случаев, когда работник фактически не работал, но за ним, в соответствии с настоящим Кодексом или иным федеральным законом, сохранялось место работы (должность).

В день прекращения трудового договора работодатель обязан выдать работнику трудовую книжку и произвести с ним расчет в соответствии со статьей 140 ТК РФ. По письменному заявлению работника работодатель также обязан выдать ему заверенные надлежащим образом копии документов, связанных с работой.

Запись в трудовую книжку об основании и о причине прекращения трудового договора должна производиться в точном соответствии с формулировками Трудового Кодекса или иного федерального закона и со ссылкой на соответствующие статью, часть статьи, пункт статьи Трудового Кодекса или иного федерального закона.

Сотрудники принимаются на работу в соответствии со штатным расписанием, действующим в организации

С каждым работником заключается трудовой договор, который определяет условия работы, должностные обязанности, а также размер оплаты труда. Трудовой договор составляется в двух экземплярах, один из которых остается в организации, а второй передается работнику организации.

С работниками, не входящими в штат организации, но привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые организация не может выполнить своими силами, трудовые взаимоотношения, как правило, оформляются договорами гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды и др.). Эти работники не подчиняются внутреннему распорядку организации, выполняют работу в любое удобное для себя время и их отношения с организацией регулируются ГК РФ.

Наиболее распространенной формой договоров гражданско-правового характера является договор подряда. Суть этого договора заключается в том, что физическое лицо берется выполнить своими силами и на свой риск конкретную работу по заданию организации, а она в свою очередь обязуется в соответствии с договором принять и оплатить выполненную работу. При заключении договора составляется смета, на основании которой определяется стоимость принимаемых к исполнению работ.

После завершения работ по договору подряда составляется акт приемки работ, в котором указывают: принятые работы; их качество; виды и величину затрат; цену и сумму; общую стоимость, подлежащую оплате. Акт должен содержать реквизиты сторон, подписи и печать организации. На основании договора, сметы и акта приемки работ бухгалтерия производит необходимые расчеты.

Форму № Т-2 “Личная карточка” заполняют и ведут на всех работников организации.

Также на каждого работника открывается лицевой счет, в нем ежемесячно отражаются расчеты по заработной плате. Элементом аналитического учета является лицевые счета, а также открывается карточка учета дохода и расчета подоходного налога (НДФЛ). На основании лицевых счетов составляется расчетно-платежная ведомость, а затем в обязательном порядке проводят сводку начисленной зарплаты, на основании которой проводят бухгалтерскую обработку расчетов и ведут синтетический учет.

Для контроля за соблюдением режима работы и начисления заработной платы при повременной оплате труда применяется табель учета использования рабочего времени по форме Т-12 (если учет рабочего времени ведут вручную) или Т-13 (если учет рабочего времени ведут на компьютере). В таблице отмечаются фактически отработанные часы и дни, указывается время болезни и отпуска, а также причины неявок на работу по каждому сотруднику, состоящему в штате организации. Табель заполняется по всем работникам, занятым в организации. Табель утверждается генеральным директором. Первого числа каждого месяца табель по учету рабочего времени сдается в бухгалтерию, для начисления заработной платы.

Затраты рабочего времени группируются по следующим признакам:

- отработанное время (в пределах рабочего дня, сверхурочные часы);
- оплачиваемое неотработанное время (ежегодные отпуска, временная нетрудоспособность);
- неоплачиваемое неотработанное время (прогулы, опоздания);

Неявки и опоздания на работу по уважительным причинам оформляются различными документами, например листками временной нетрудоспособности. Эти документы после отметки в таблице учитываются для начисления заработной платы.

Начисление заработной платы производится на основании первичных документов – табелей учета рабочего времени, больничных листов, приказов об отпуске) в расчетных ведомостях. В левой части отражаются суммы начисленной заработной платы по видам начисления (оклад, премия, сложность, доплата за выслугу лет и др.), а в правой — удержания по их видам и суммы к выдаче. На каждого работника в ведомости отводится одна строка. Заработная плата выдается течение трех дней, если работник по каким-либо причинам не смог получить в срок, то против фамилии в платежной ведомости делается отметка «депонировано». На время отсутствия работника (отпуск, болезнь, пр.) его обязанности выполняет работник, назначенный приказом руководителя организации. Этот работник приобретает права и обязанности отсутствующего работника, в соответствии его должностной инструкцией.

С письменного согласия работника, ему может быть поручено, наряду с работой, определяемой трудовым договором, выполнение дополнительной работы по другой или такой же профессии (должности), в течение или за пределами установленной продолжительности рабочего дня за дополнительную оплату. Выполнение должностных обязанностей как по своей, так и по другой должности, в свободное от работы время, признается совместительством, выполнение обязанностей в пределах основного рабочего времени, но по другой профессии – совмещением. При совместительстве у работника должно быть два трудовых договора: по основной работе и работе по совместительству.

При совместительстве работнику устанавливается доплата, в соответствии с окладом по совмещаемой должности и ставкой.

Оплата труда лиц, работающих по совместительству, производится пропорционально отработанному времени, в зависимости от выработки либо на других условиях, определенных трудовым договором. При установлении лицам, работающим по совместительству с повременной оплатой труда, нормированных заданий оплата труда производится по конечным результатам за фактически выполненный объем работ. Лицам, работающим по совместительству в районах, где установлены районные коэффициенты и надбавки к заработной плате, оплате труда производится с учётом этих коэффициентов и надбавок (ст.285 ТК).

Оплата труда совместителей производится за фактически отработанное время в соответствии с присвоенным работнику окладом при повременной системе оплаты, а при сдельной системе оплаты труда – за выполненный объем работ в соответствии с действующими на предприятии нормами. Премирование при работе по совместительству производится в порядке и на условиях, предусмотренных для основных работников, выполняющих аналогичные работы.

На работников – совместителей полностью распространяются правила внутреннего трудового распорядка для рабочих и служащих организации.

Гарантии и компенсации для совместителей, совмещающих работу с обучением, предоставляются по основному месту работы. Другие гарантии и компенсации, предусмотренные Трудовым кодексом и иными нормативными актами, предоставляются лицам, работающим по совместительству, в полном объеме.

В соответствии с ТК РФ производится оплата за работу в выходные и праздничные дни, оплата за работу в праздничные дни производится в двойном размере.

Право на отпуск работникам предоставляется по истечении 6 месяцев непрерывной работы в организации. Количество дней отпуска не может быть меньше 28 календарных рабочих дней, по истечении 11 месяцев со дня трудоустройства. Приказ по отпуску оформляется за две недели до наступления отпуска. Приказ оформляется на основании личного заявления сотрудника, по форме 0301005. Отпускные выплачиваются за 3 дня до наступления отпуска.

Для расчета среднего заработка применяется Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденное постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 г. №922 (ред. от 25.04.2014). Перечень выплат, которые следует принимать в расчет, приведен в п.2 Положения. Расчет среднего заработка производится исходя из сумм заработной платы работника за 12 месяцев, предшествующих месяцу отпуска. Для расчета принимаются все суммы заработка работника, на которые начисляются страховые взносы, кроме сумм отпускных, материальной помощи и других выплат, установленных законодательством. Полученную сумму необходимо разделить на среднемесячное количество дней, в соответствии с отработанным временем. Далее полученная сумма умножается на количество дней отпуска.

В случае болезни работников, за ними остается право получения выплат по больничному листу в течение 10 дней, со дня сдачи больничного листа в организацию.

Для выплаты пособия по временной нетрудоспособности работник обязан предоставить надлежаще оформленный листок нетрудоспособности. Правильность оформления больничного листа проверяет Главный бухгалтер, после чего начисляется пособие.

Начисление пособия производится в соответствии с ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» №255 ФЗ от 29.12.2006 г. (в редакции от 05.04.2014 г.). Для начисления пособия необходимо произвести расчет среднедневного заработка. Для расчета принимаются суммы заработка за предшествующие году болезни два календарных года. В случае если стаж работы сотрудника составляет менее полугода, расчет среднего заработка берется из расчета минимального размера оплаты труда, путем умножения полученной суммы на 60%. Если сотрудник за предыдущие два года был занят у других работодателей, то он обязан предоставить справку о заработной плате, установленной формы.

Расчет среднего заработка осуществляется исходя из всех сумм заработной платы за два предшествующих года, на которые начислялись страховые взносы, путем деления полученной суммы на 730. Полученный среднедневной заработок сравнивается с минимальным и максимальным размером пособия. С 2013 г. за счет работодателя оплачиваются первые три дня нетрудоспособности.

После расчета сумм отпускных и пособий по временной нетрудоспособности Главный бухгалтер приступает к начислению заработной платы.

При выплате заработной платы работодатель обязан в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период, размерах и основаниях произведенных удержаний, а также об общей денежной сумме, подлежащей выплате.

Каждому сотруднику, для сведения о начисленной и выплаченной заработной плате выдается расчетный листок, в котором указываются все начисленные суммы в разрезе видов выплат, суммы удержаний из заработной платы, а также суммы к выдаче.

6.4. Общие принципы учета расчетов по оплате труда

Для отражения в учете операций по расчетам с персоналом по оплате труда используется счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, - в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (20,23,25,26,44) и других источников;
- оплаты отпусков работников, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на эти цели, - в корреспонденции с дебетом счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в случае, если учетной политикой организации предусмотрено создание резерва на предстоящую оплату отпусков работников, или относятся в дебет счетов учета затрат на производство (если резерв на оплату отпусков не создается);
- начисленных пособий за счет средств фонда социального страхования 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- начисленных премий за сдачу металлолома от замены запасных частей при ремонте основных средств, списании средств в обороте, от разборки основных средств, от неустановленного источника его образования – в корреспонденции с дебетом счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 91 «Прочие доходы и расходы», и др.

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

Аналитический учет по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется по каждому работнику организации.

Типовые проводки по оплате труда приведены в таблице 2.

Таблица 2. Типовые проводки по расчетам с персоналом по оплате труда

1	2	3
Дебет	Кредит	Основание
08	70	Начислена оплата труда за работы, связанные с созданием внеоборотных активов
20	70	Начислена оплата труда работникам основного производства
23	70	Начислена оплата труда работникам вспомогательного производства
25	70	Начислена оплата труда работникам, занятым обслуживанием производства
26	70	Начислена оплата труда административному и общехозяйственному персоналу
44	70	Начислена оплата труда работникам, занятым сбытом продукции
69-1	70	Начислены пособия за счет средств Фонда социального страхования РФ
91-2	70	Начислена оплата труда за работы, связанные с выбытием основных средств и иных активов
96	70	Начислена оплата труда за счет резерва на оплату отпусков
97	69-3	Начислена оплата труда работников, занятых освоением новых производств и другими работами, учитываемыми в составе расходов будущих периодов
70	68	Удержан налог на доходы физических лиц
70	50	Выплачена заработная плата из кассы организации
70	76-4	Отражена депонированная заработная плата
76-4	50	Выдана депонированная заработная плата
70	51	Перечислены денежные средства на карточки (счета работников в банках).
70	73-2	Удержана стоимость недостач с виновных лиц из их заработной платы
70	76	Удержаны алименты из заработной платы

6.5. Налогообложение расчетов с персоналом по оплате труда

Понятие «налогообложение оплаты труда» также нужно рассматривать с двух позиций, образующих единое целое.

С одной стороны, это доходы работников от работы по найму, которые облагаются НДФЛ, плательщиками которого они же и являются. С другой стороны, это выплаты работникам за их труд, которые являются объектом налогообложения страховыми взносами, плательщиками которого являются организации-работодатели, выступающие одновременно в роли налоговых агентов по исчислению, изъятию и уплате в бюджет НДФЛ.

Налог на доходы физических лиц удерживается в соответствии с главой 23 НК РФ.

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц согласно статье 207 НК РФ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. Объектом налогообложения (статья 209 НК РФ) признается доход, полученный налогоплательщиками:

1. от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации – для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

2. от источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Объектом налогообложения по НДФЛ является доход, полученный налогоплательщиками:

- физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ – от источников в РФ или за пределами РФ;

- физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ – от источников в РФ.

Ряд доходов не подлежит обложению НДФЛ.

При определении налоговой базы (статья 210 НК РФ) учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Налоговый период регламентируется статьей 216 НК РФ и составляет календарный год.

Налоговые вычеты по налогу на доходы на физических лиц делятся на: стандартные налоговые вычеты (ст. 218 НК РФ), социальные налоговые вычеты (ст. 219 НК РФ), имущественные налоговые вычеты (статья 220 НК РФ) и профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ).

Ст. 224 НК РФ установлена основная ставка налога -13% и другие ставки по доходам (таблица 3).

Таблица 3. Ставки налога на доходы физических лиц

Вид дохода	Ставка налога (%)
Все виды выигрышей и призов, полученные в конкурсах, играх и других рекламных мероприятиях в сумме более 4 000 руб.	35
Страховые выплаты по договорам добровольного страхования в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 213 НК РФ	35
Доходы по вкладам в банках как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с условиями договора, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены указанные проценты, а по вкладам в иностранной валюте исходя из 9 процентов годовых.	35
Суммы экономии на процентах при пользовании заемными средствами - как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования, установленной ЦБ РФ на дату фактического получения дохода, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора; превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9 процентов годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.	35
Доходы, получаемые физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ	30
Дивиденды от долевого участия в деятельности организаций- в отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами РФ	13

Сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке, процентная доля налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. Сумма налога определяется в полных рублях. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а 50 копеек и более округляются до полного рубля.

Особенности исчисления налога налоговыми агентами предусмотрены ст. 226 НК РФ. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога. Сумма налога применительно к доходам, в отношении которых применяются иные налоговые ставки, исчисляется налоговым агентом отдельно по каждой сумме указанного дохода, начисленного налогоплательщику. Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов, и удержанных другими налоговыми агентами сумм налога. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты. Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается в бюджет по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Бухгалтерский учет операций, связанных с налогом на доходы физических лиц, осуществляется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 1 «Расчеты по налогу на доходы физических лиц».

Начисленные суммы НДФЛ отражаются записью по дебету счетов расчетов с персоналом (70, 75, 76) и кредиту счета 68-1.

При фактическом перечислении начисленного налога в бюджет на сумму платежа производится списание учтенных на счете 68-1 сумм удержанного налога: Д 68-1 - К 51 «Расчетные счета» [19, стр. 77].

Объектом обложения страховыми взносами в соответствии со ст. 7 закона от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного страхования» (в редак. 25.12.2014) признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства и т.д.

Расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год, а отчетными периодами – I квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Таблица 4. Тарифы страховых взносов в 2015 году

Пенсионный фонд РФ	22%
ФСС России	2.9%
Федеральный фонд обязательного медстрахования РФ	5.1%

С 1 января 2015 г. предельная величина базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды составляет для ФСС – 670 тыс. руб., для ПФ РФ – 711 тыс. руб.

Отчисления в фонды организация начисляет по каждому сотруднику.

Контрольные вопросы:

1. Принципы организации учета труда и его оплаты.
2. Виды, формы и системы оплаты труда.
3. Основная и дополнительная заработанная плата.
4. Учет использования рабочего времени. Учет выработки работников.
5. Документальное оформление, налогообложение и учет операций по оплате труда физических лиц, состоящих в штате организации.
6. Учет доплат, вызванных отступлениями от нормальных условий работы.
7. Документальное оформление, налогообложение и учет выплат по договорам гражданско-правового характера.
8. Резервирование сумм на предстоящую оплату отпусков рабочих. Отражение в учете образования и использования этого резерва.
9. Удержания из заработной платы: обязательные и по инициативе организации.
10. Аналитический и синтетический учет заработной платы и расчетов по ней.
11. Группировка начисленной оплаты труда по направлениям затрат.
12. Учет депонированной заработной платы.
13. Отражение на счетах выплат пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, единовременного пособия при рождении ребенка и других).
14. Особенности расчетов с внебюджетными фондами.

Тема 7. УЧЕТ РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

7.1. Классификация расходов

В бухгалтерском учете затраты признаются по правилам, которые прописаны в Положении по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (далее - ПБУ 10/99). Этот документ утвержден Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. N 33н (в редак. от.27.04.2012).

ПБУ 10/99 применяют юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации. Его требованиями должны руководствоваться все коммерческие организации (кроме кредитных и страховых), а также некоммерческие организации (кроме бюджетных учреждений), которые признают доходы от предпринимательской и иной деятельности.

ПБУ 10/99 дает понятие расходов и устанавливает перечень выбывающих активов, которые расходами не признаются.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к сокращению капитала этой организации за исключением вкладов по решению участников (собственников имущества).

Понятие активы трактуется применительно к МСФО. В словаре терминов МСФО активы - это ресурсы, контролируемые компанией в результате прошлых событий, от которых ожидается получение экономических выгод в будущем.

В отечественной практике актив всегда рассматривается как "левая сторона" бухгалтерского баланса, в разделах и статьях которой имеют место внеоборотные и оборотные активы.

В ПБУ 10/99 определено, какое выбытие активов не может признаваться расходами организации. Это выбытие активов, связанное с:

- приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вкладами в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретением акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- договорами комиссии, агентскими и иными аналогичными договорами в пользу комитента, принципала и т.п.;
- предварительной оплатой материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- авансами, задатками в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- погашением кредита, займа, полученных организацией.

Все вышеперечисленные случаи выбытия активов являются оплатой. Из этого перечня ясно, что к расходам не относятся затраты организации, связанные с капитальными и финансовыми вложениями. В связи с этим можно сделать вывод о том, что затраты на выполнение работ по строительству объекта хозяйственным способом также не могут формировать расходы организации.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при соблюдении (исполнении) следующих условий:

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

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

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Классификация расходов. В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организации расходы подразделяются на:

1) расходы по обычным видам деятельности;

2) прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счетов:

- 20 "Основное производство";
- 21 "Полуфабрикаты собственного производства";
- 23 "Вспомогательные производства";
- 25 "Общепроизводственные расходы";
- 26 "Общехозяйственные расходы";
- 28 "Брак в производстве";
- 29 "Обслуживающие производства и хозяйства";
- 44 "Расходы на продажу" и др.

Затем после закрытия счетов и соответствующего распределения они отражаются по дебету счета 90 "Продажи".

Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" (субсчет 2 "Прочие расходы").

7.2. Учет расходов по обычным видам деятельности

Расходами по обычным видам деятельности являются затраты, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. К ним относятся также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

По таким видам деятельности, как сдача имущества в аренду, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, и участие в уставных капиталах других организаций, приведены правила их учета в качестве расходов по обычным видам деятельности или операционных расходов. Организация самостоятельно для целей бухгалтерского учета устанавливает, куда их отнести в зависимости от направлений деятельности, характера расходов, размера и условий осуществления.

В ПБУ 10 приведено одно отступление от определения понятия расходы. К расходам по обычным видам деятельности приравнено возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов организации, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности делятся на две части:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи товаров. Это расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

При формировании расходов по обычным видам деятельности они должны быть сгруппированы по следующим элементам:

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

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно в учетной политике.

В учетной политике организации в отношении учета расходов в общем случае должны найти отражение следующие моменты:

1. Способ списания общехозяйственных и общепроизводственных расходов. Они могут списываться как условно-постоянные расходы непосредственно в дебет счета 90 (метод формирования частичной себестоимости продукции), либо включаться в себестоимость продукции по счету 20, 23, 29 (метод формирования полной себестоимости);

2. Способ распределения косвенных расходов между объектами калькулирования себестоимости. Косвенные расходы (общехозяйственные расходы, если они списываются на счета 20, 23, 29, общепроизводственные расходы) распределяются между объектами калькулирования пропорционально базе распределения, в качестве которой могут использоваться:

- сумма прямых расходов на материалы,
- сумма расходов на заработную плату,
- сумма прямых расходов на материалы и на заработную плату,
- сумма всех прямых расходов;

3. Способ группировки расходов по статьям затрат для формирования информации в целях управления, исчисления себестоимости. Например, основными статьями калькуляции могут быть:

- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия и полуфабрикаты;
- топливо и энергия на технологические цели;
- основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- отчисления в страховые фонды от заработной платы;
- расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- коммерческие расходы;
- прочие производственные расходы.

Все вышеуказанные бухгалтерские счета по учету затрат (кроме счета 96) по отношению к балансу - активные. По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту – их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств, а также обслуживающих производств и хозяйств.

С кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство. В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

Определяющим среди счетов учета затрат является калькуляционный счет 20 «Основное производство». На нем обобщается информация о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого определяет содержание уставной деятельности организации.

Для учета наличия и движения полуфабрикатов в организациях применяется счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства». Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в дальнейшем при производстве продукции или проданы. По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражают расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. С кредита счета 21 полуфабрикаты списываются в зависимости от направления их использования либо в дебет счета 20 «Основное производство» при расходовании в собственном производстве, либо в дебет счета 90 «Продажи» при реализации другим организациям и лицам.

При журнально-ордерной форме учет затрат на производство осуществляется в журнале-ордере № 10, который составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов (ф. № 12), учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (ф. № 13), учета потерь в производстве (ф. № 14), учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и коммерческих расходов (ф. № 15) и др.

В журнале-ордере № 10 отражаются все производственные затраты по элементам затрат с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов, а также внутренние обороты по счетам затрат на производство (списание общепроизводственных и общехозяйственных расходов, услуг и работ вспомогательных производств). Данные журнала-ордера используют для составления расчета затрат по элементам и расчета себестоимости продукции.

В производственном процессе при отражении операций в бухгалтерском учете некоторые затраты можно прямо и непосредственно отнести на конкретный вид продукции или объект затрат. Такие затраты называют *прямыми*. Другие затраты нельзя прямо отнести на конкретную продукцию, их называют *непрямыми* или *косвенными*.

К прямым затратам, как правило, относятся материальные затраты и затраты на оплату труда основного производственного персонала. К прямым материальным затратам относятся сырье и основные материалы, которые становятся частью готовой продукции. К прямым трудовым затратам относятся затраты рабочей силы, которые можно прямо отнести на определенный вид готовых изделий. Это заработная плата рабочих, занятых в производстве продукции. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, списываются в дебет счета 20 "Основное производство" с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с сотрудниками по оплате труда и других. Данные операции оформляются следующими бухгалтерскими проводками:

Д-т сч. 20 К-т сч. 10 - списание себестоимости материалов, переданных в производственный цех для изготовления продукции;

Д-т сч. 20 К-т сч. 70 - начисление оплаты труда сотрудникам основного производства;

Д-т сч. 20 К-т сч. 69 - начисление взносов во внебюджетные фонды и взносов по страхованию от несчастных случаев на суммы оплаты труда сотрудникам основного производства;

Д-т сч. 20 К-т сч. 02 - начисление амортизации основных средств.

К косвенным расходам относятся общепроизводственные накладные расходы, которые представляют собой совокупность разнообразных затрат, связанных с производством, но которые нельзя непосредственно отнести на конкретный вид готовой продукции и трудно проследить при изготовлении изделия. В то же время производственная себестоимость изделия, безусловно, должна включать и общепроизводственные расходы. Они включаются в стоимость продукции с помощью метода распределения затрат (пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, прямым затратам и др.).

Накладные расходы возникают в связи с организацией и обслуживанием производственного процесса и управлением им и включают общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Общепроизводственные (цеховые) расходы связаны с обслуживанием и управлением производством в цехах организации.

К основным группам, образующим *общепроизводственные расходы*, можно отнести:

- вспомогательные изделия и комплектующие детали;
- косвенные затраты на оплату труда (заработная плата работников, не занятых непосредственно в производстве одного изделия, но связанных с процессом производства в рамках организации в целом: мастеров, ремонтников, вспомогательных рабочих, а также оплата отпусков и сверхурочной работы);
- другие косвенные общепроизводственные расходы (затраты на содержание цеховых зданий, техническое обслуживание и текущий ремонт оборудования, страхование имущества, арендная плата, амортизация оборудования и др.).

Состав и размер общепроизводственных расходов определяются сметами на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческих и хозяйственных расходов цеха. Сметы составляются по каждому цеху отдельно. Цель планирования расходов и выделения в фактической себестоимости продукции самостоятельных калькуляционных статей – постоянный контроль за соблюдением смет.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведется на активном собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы».

Д-т сч. 25 К-т сч. 10 - списание себестоимости материалов

Д-т сч. 20 К-т сч. 70 - начисление оплаты труда руководителям и сотрудникам цехов;

Д-т сч. 25 К-т сч. 69 - начисление взносов во внебюджетные фонды и взносов по страхованию от несчастных случаев на суммы оплаты труда

Д-т сч. 25 К-т сч. 02 - начисление амортизации основных средств

Д-т сч. 25 К-т сч. 05 - начисление амортизации нематериальных активов.

По окончании месяца сумма общепроизводственных расходов, учтенная по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», списывается путем распределения на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих (прямых затрат материалов и др.).

Общехозяйственные расходы также относятся к накладным расходам. Они связаны с управлением и обслуживанием организации в целом. Состав и размер этих расходов определяются сметой.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведется на активном собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы», а аналитический – на счете 26 «Общехозяйственные расходы» по статьям сметы в отдельной ведомости.

В конце каждого месяца общехозяйственные расходы списываются по кредиту счета 26. Распределяются общехозяйственные расходы между готовой продукцией и незавершенным производством, оставшимся на конец отчетного месяца. Затем затраты, приходящиеся на готовую продукцию, распределяются по отдельным ее видам пропорционально выбранной базе или способу списания. Списание этих расходов может производиться двумя способами:

1. включением в затраты на производство конкретных видов продукции путем распределения аналогично распределению общепроизводственных расходов

Д-т сч. 20 К-т сч. 26

2. списанием общехозяйственных расходов как условно-постоянных на счет «Продажи» путем распределения между видами реализуемой продукции.

Д-т сч. 90-6 К-т сч. 26

Выбор того или иного способа списания общехозяйственных расходов должен быть отражен в учетной политике организации.

Фактические данные после учета и распределения накладных расходов заносятся в ведомость сводного учета затрат на производство продукции (работ, услуг).

В организации, занимающейся производством и реализацией продукции, как правило, существуют *вспомогательные и обслуживающие производства*. К первым относятся подразделения, обеспечивающие должное функционирование основного производства путем оказания услуг и работ по перевозке, ремонту и т. д.; ко вторым – подразделения организации, которые не занимаются производством продукции, работ и услуг, а созданы в целях обслуживания основных производств.

Учет затрат вспомогательных производств ведется на активном, операционном, калькуляционном счете 23 «Вспомогательные производства». По дебету счета 23 отражают прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ, оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. По кредиту счета 23 учитывают суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Эти суммы списывают с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в дебет счетов: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» – при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – при отпуске продукции (работ, услуг) этим производствам; 90 «Продажи»; 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – при выполнении работ или услуг для сторонних юридических и (или) физических лиц.

Сальдо счета 23 на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

В зависимости от направления услуг, производимых вспомогательными производствами, происходит списание этих услуг. Основная часть произведенных работ и услуг списывается на основное производство, так как задачей вспомогательных производств является обеспечение основного производства необходимыми работами и услугами. Списание производится в течение года по плановой себестоимости соответствующей калькуляционной единицы.

Счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» открывается для учета затрат одноименных производств и хозяйств. Основным признаком, по которому хозяйство или производство относится к категории обслуживающего, является то, что его деятельность не связана с основным производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг. Это состоящие на балансе организации жилищно-коммунальные хозяйства, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие организации оздоровительного и культурно-просветительского назначения.

Счет 29 «Обслуживающие производства» – активный, операционный, калькуляционный. По дебету счета отражаются затраты на обслуживающие производства и хозяйства, по кредиту – выход продукции, выручка или списание затрат за счет соответствующего источника финансирования.

Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, узлы, детали и конструкции, которые не соответствуют по качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после устранения имеющихся дефектов.

Для обобщения информации о потерях от брака в производстве предназначен счет 28 «Брак в производстве». На дебете счета 28 накапливают все затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку, т. е. стоимость неисправимого (окончательного) брака, расходы по исправлению брака и другие расходы, а также затраты на гарантийный ремонт. По кредиту счета проводят суммы, относимые на уменьшение потерь по браку, и суммы, списываемые на затраты производства как потери от брака.

Потери от брака списывают ежемесячно на затраты соответствующего вида производства и включают в себестоимость тех работ (услуг), по которым обнаружен брак.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Контрольные вопросы:

1. Почему в учете используется несколько классификаций затрат?
2. Издержки, затраты, расходы – это синонимы или различные понятия?
3. Что такое себестоимость?
4. Состав расходов от обычных видов деятельности?
5. На каких счетах отражается незавершенное производство?
6. В чем особенность списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов?
7. Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы.
8. Особенности учета брака.
9. Отражение расходов в отчетности.

Тема 8. Учет готовой продукции и доходов от продажи и прочей деятельности

Нормативные документы:

1. ПБУ № 5/2001 «Учет материально-производственных запасов», Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44 н в редак. 25.10.2010)
2. «Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 № 119 н (в редак. 24.12.2010)
3. ПБУ № 9/99 «Доходы организации», Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32 н (в редак. от.27.04.2012).
4. ПБУ № 10/99 «Расходы организации», Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33 н (в редак. от.27.04.2012).

8.1. Учет готовой продукция

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора.

Готовая продукция может быть оценена по:

- фактической производственной себестоимости: полной или неполной (если счет 26 по условиям учетной политики списывается ежемесячно в Д сч. 90)
- нормативной себестоимости: полной или неполной
- договорным ценам.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости её учет ведется на счете 43 «Готовая продукция»

Дебет 43 Кредит 20

- оприходована готовая продукция

При продаже готовой продукции составляется проводка:

Дебет 90-2 Кредит 43

- списана фактическая себестоимость готовой продукции;

При таком варианте учета аналитический учёт отдельных видов готовой продукции осуществляют по учетным ценам (нормативной или плановой) с выделением отклонений от фактической себестоимости на специальном аналитическом счете.

Если готовая продукция (выполненные работы, оказанные услуги) отражаются по нормативной или плановой себестоимости то применяется счет 40. В большинстве случаев счет 40 используется при массовом (серийном) производстве или большой номенклатуре выпускаемой продукции.

Нормативная себестоимость продукции (работ, услуг) рассчитывается организацией самостоятельно на основании норм расхода материалов, топлива и т.д., необходимых для выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Плановая себестоимость продукции (работ, услуг) также устанавливается организацией самостоятельно. Так, за плановую себестоимость может быть принята себестоимость продукции (работ, услуг) по данным предыдущего отчетного периода.

Величина себестоимости выпущенной продукции (как нормативной, так и плановой) отражается по кредиту счета 40.

После того как продукция изготовлена и передана на склад, в учете составляется запись:

Дебет 43 Кредит 40

- оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости.

При продаже готовой продукции, отраженной по нормативной (плановой) себестоимости, составляется проводка:

Дебет 90-2 Кредит 43

- списана нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции;

Фактическую себестоимость выпущенной продукции отражается по дебету счета 40.

Дебет 40 Кредит 20

- отражена фактическая себестоимость продукции, выпущенной основным производством.

Дебет 40 Кредит 23 (29)

- отражена фактическая себестоимость продукции, выпущенной вспомогательным производством (обслуживающим хозяйством).

Как правило, нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции не совпадает с ее фактической себестоимостью.

В результате на счете 40 возникает дебетовое или кредитовое сальдо.

Дебетовое сальдо по счету 40 - это превышение фактической себестоимости над нормативной или плановой (перерасход), кредитовое - превышение нормативной или плановой себестоимости над фактической (экономия).

Дебетовое сальдо по счету 40 (перерасход) ежемесячно списывается проводкой:

Дебет 90-2 Кредит 40

- списано превышение фактической себестоимости выпущенной продукции над ее нормативной (плановой) себестоимостью.

Кредитовое сальдо по счету 40 (экономия) ежемесячно списывается сторнировочной записью:

Дебет 90-2 Кредит 40

- сторнировано превышение нормативной (плановой) себестоимости выпущенной продукции над ее фактической себестоимостью.

8.2. Правила оценки и признания доходов от обычных видов деятельности

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме поступления денежных средств и иного имущества и (или) дебиторской задолженности и выражается в денежной форме.

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).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из его условий, принимается цена, по которой организация в сравнимых обстоятельствах обычно определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг).

При продаже продукции и товаров (работ, услуг) на условиях **коммерческого кредита** (отсрочки и рассрочки оплаты) выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по **договорам мены** принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость таких товаров (ценностей) устанавливается исходя из цены, по которой организация в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, - исходя из цены, по которой организация в сравнимых обстоятельствах обычно определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех скидок (накидок), предоставленных организации согласно договору.

При создании резервов сомнительных долгов величина выручки не изменяется.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на ее получение, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным образом;

- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность возникает, когда организация получает в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении его получения;

- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере их готовности или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления

продукции в целом. Выручка признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных расходов на эти операции, которые будут впоследствии возмещены организации.

8.3. Правила оценки и признания прочих доходов

Величина поступлений от продажи основных средств и прочего имущества, суммы процентов по займам, доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) определяются аналогично оценке доходов от обычных видов деятельности.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещение причиненных организации убытков принимается к бухгалтерскому учету в суммах, назначенных судом или признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, определяемой на основе цен на данный или аналогичный вид активов, действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету. Данные о ценах должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, включается в доход организации в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют по правилам, установленным для проведения переоценки различных видов активов.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- поступления от продажи основных средств и иного имущества, а также проценты по предоставленным займам, доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) - в том же порядке, что и выручка от продажи товаров (работ, услуг). Для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также суммы возмещения причиненных организации убытков - в отчетном периоде, когда судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, - в соответствующем отчетном периоде;

- суммы дооценки активов - в отчетном периоде, в котором была произведена переоценка;

- арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора в том же порядке, что и выручка от продажи товаров (работ, услуг);

- иные поступления - по мере их образования (выявления).

Основные виды деятельности, которыми занимается организации, должны быть указаны в ее уставе. Как правило, это продажа продукции и товаров, выполнение работ или оказание услуг.

Однако часто в уставе бывает записано, что фирма может осуществлять "любую деятельность, не запрещенную законодательством". В таком случае доходы считаются полученными от обычных видов деятельности, если фирма получает их регулярно и их сумма превышает 5% от общей суммы выручки за отчетный период.

Финансовый результат от основной деятельности фирмы определяют на счете 90 "Продажи".

8.4. Учет выручки от продаж

Выручка - это сумма средств, которую организация получила или должна получить от покупателей (заказчиков) за проданные им товары (продукцию, выполненные работы, оказанные услуги).

Выручку от обычных видов деятельности отражают в учете по кредиту субсчета 90-1:

Дебет 62 Кредит 90-1

признана сумма выручки от продажи товаров (продукции, выполнения работ, оказания услуг).

Одновременно с отражением выручки следует списать себестоимость проданных товаров (продукции, выполненных работ, оказанных услуг):

Дебет 90-2 Кредит 43 (41, 45, 20:)

списана себестоимость проданных товаров (продукции, выполненных работ, оказанных услуг).

По дебету субсчета 90-2 указывают себестоимость только тех товаров (продукции, работ, услуг), доход от продажи которых учтен по кредиту субсчета 90-1.

Начисление НДС в бюджет:

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

начислен НДС к уплате в бюджет.

Акциз к уплате в бюджет, как правило, начисляют в день передачи товара покупателю.

Дебет 90-4 Кредит 68 субсчет "Расчеты по акцизам" начислен акциз к уплате в бюджет.

По окончании каждого месяца определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж.

Финансовый результат = Сумма выручки от продаж (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 90-1) – себестоимость продаж (суммарный дебетовый оборот 90-2, 90-5, 90-6) – НДС (дебетовый оборот 90-3) – акцизы (дебетовый оборот 90-4)

Если разница между выручкой (без налогов) и себестоимостью продаж положительная, фирма в отчетном месяце получила прибыль.

Сумму прибыли отражают в конце месяца проводкой:

Дебет 90-9 Кредит 99

отражена прибыль от продаж.

Если разница между выручкой (без налогов) и себестоимостью продаж отрицательная, фирма в отчетном месяце получила убыток.

Дебет 99 Кредит 90-9

отражен убыток от продаж.

Счет 90 на конец каждого месяца иметь сальдо не должен. Однако все субсчета счета 90 в течение года сальдо иметь могут, и их величина будет увеличиваться начиная с января отчетного года.

8.5. Состав и учет прочих расходов

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и

иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы;
- сумма уценки активов (за исключением сумм уценки основных средств - в соответствии с ПБУ 6);
- 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;
- иные прочие расходы.

Среди иных прочих расходов можно выделить следующие:

- отрицательные курсовые и суммовые разницы, относящиеся на причитающиеся к оплате проценты по займам и кредитам, полученным и выраженным в иностранной валюте или условных денежных единицах, образующиеся начиная с момента начисления процентов по условиям договора до их фактического погашения (перечисления);
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- суммы бюджетных средств, признанные в качестве доходов в прошлые годы, но подлежащие возврату в установленном порядке в соответствии с ПБУ 13.

Перечень прочих расходов открытый.

Счет 91 "Прочие доходы и расходы" обобщает информацию о прочих доходах и расходах. К счету могут открываться следующие субсчета:

- 91-1 - Прочие доходы;
- 91-2 - Прочие расходы;
- 91-9 - Сальдо прочих доходов и расходов.

По кредиту субсчета 91-1 отражаются прочие доходы:

- поступления от аренды активов и участия в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- возвратные отходы (материалы, инвентарь и хозяйственные принадлежности, спецоснастка, спецодежда по рыночной стоимости на дату списания активов) и выручка от продаж основных средств и других активов, отличных от денежных;
- поступления от операций с тарой;
- проценты к получению по кредитам и займам;
- штрафы, пени, неустойки к получению;
- безвозмездные поступления;
- возмещение убытков по претензиям;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- положительные курсовые разницы;
- прочие доходы.

По дебету субсчета 91-2 отражаются прочие расходы:

- расходы от аренды активов и участия в уставных (складочных) капиталах других организаций;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;
- расходы от продаж, при выбытии и прочем списании основных средств и других активов, отличных от денежных;
- расходы от операций с тарой;
- проценты к уплате по кредитам и займам;
- оплата услуг банков;
- штрафы, пени, неустойки к уплате;
- расходы по содержанию основных средств на консервации;
- возмещение убытков по претензиям;
- убыток прошлых лет, выявленный в отчетном году;
- отчисления в резервы на счета 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей", 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений", 63 "Резервы по сомнительным долгам";
- суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- отрицательные курсовые разницы;
- судебные издержки;
- прочие расходы.

Счет 91 "Прочие доходы и расходы" корреспондирует по кредиту со счетами учета расчетов, денежных средств, товарно-материальных ценностей и др., по дебету - со счетами учета товарно-материальных ценностей, затрат, расчетов и др.

В конце каждого месяца путем сопоставления оборота по кредиту субсчета 91-1 и оборота по дебету субсчета 91-2 определяется финансовый результат по всем операциям и одной записью списывается на счет 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции с субсчетом 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов", при этом субсчета счета 91 "Прочие доходы и расходы" в течение года не закрываются, хотя сальдо в целом по счету 91 "Прочие доходы и расходы" на конец месяца отсутствует. Закрываются субсчета 91-1 и 91-2 только заключительными записями декабря на субсчет 91-9.

На начало нового отчетного года счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо не имеет. Аналитический учет ведется на субсчетах 91-1 и 91-2 - по видам доходов соответствующим ПБУ 9 и видам расходов соответствующим ПБУ 10. На субсчете 91-9 аналитический учет не ведется. Учет организуется в денежном выражении.

8.6 .Порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах

В Отчете о финансовых результатах отражается информация о доходах и расходах организации, а также о ее прибылях и убытках за отчетный период и аналогичный период предыдущего года .

По строке 2110 "Выручка" отражается информация о выручке (доходах по обычным видам деятельности), полученной организацией (п. 18 ПБУ 9/99, п. 27 ПБУ 2/2008). Выручкой организации являются :

- поступления от продажи продукции;
- поступления от продажи товаров;
- поступления за выполненные работы;
- поступления за оказанные услуги;
- арендная плата (в организациях, предметом деятельности которых является предоставление своих активов во временное владение и (или) пользование);
- лицензионные платежи (в том числе роялти) (в организациях, предметом деятельности которых является предоставление прав на использование результатов интеллектуальной деятельности);

- поступления от участия в уставных капиталах других организаций (в организациях, предметом деятельности которых является такое участие);
- другие поступления, признаваемые организацией доходами по обычным видам деятельности исходя из характера ее деятельности, вида доходов и условий их получения (например, для ломбардов проценты по предоставленным займам являются доходами по обычным видам деятельности).

Значение показателя строки "Выручка" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 90-1 "Выручка", уменьшенном на суммарный за этот отчетный период дебетовый оборот по субсчетам 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы", 90-5 "Экспортные пошлины" счета 90.

По строке 2120 "Себестоимость продаж" отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг (п. 21 ПБУ 10/99). В себестоимость проданных товаров, работ, услуг включаются следующие расходы по обычным видам деятельности:

- расходы, связанные с изготовлением продукции;
- расходы, связанные с приобретением товаров;
- расходы, связанные с выполнением работ;
- расходы, связанные с оказанием услуг;
- расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду (в организациях, предметом деятельности которых является предоставление своих активов в аренду);
- расходы, связанные с предоставлением прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (в организациях, предметом деятельности которых является предоставление таких прав за плату);
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций);
- иные расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации.

Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг списывается со счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 41 "Товары", 43 "Готовая продукция", 40 "Выпуск продукции, работ, услуг" и других в дебет счета 90 "Продажи" 2 "Себестоимость продаж". Полученное значение показателя себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг указывается в круглых скобках.

Строка 2100 "Валовая прибыль (убыток)" определяется как разница между показателями "Выручка" и "Себестоимость продаж". Если в результате вычитания этих показателей организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

По строке 2210 "Коммерческие расходы" отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (коммерческих расходах организации) (п. 7 и 21 ПБУ 10/99). Расходами по обычным видам деятельности, включаемыми в состав коммерческих, являются расходы, связанные с продажей товаров, продукции, работ и услуг. Коммерческие расходы ежемесячно полностью или частично (при распределении коммерческих расходов между реализованной и нереализованной продукцией (товарами)) списываются со счета 44 "Расходы на продажу" в дебет счета 90 "Продажи", субсчет устанавливается в учетной политике организации.

Значение показателя "Коммерческие расходы" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет «Коммерческие расходы» в корреспонденции со счетом 44. Полученная величина коммерческих расходов указывается в круглых скобках.

По строке 2220 "Управленческие расходы" отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением организацией. Управленческие расходы, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в соответствии с учетной политикой могут ежемесячно :

- 1) списываться в качестве условно-постоянных в дебет счета 90 "Продажи",
- 2) включаться в себестоимость продукции, работ, услуг (т.е. списываться в дебет счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства").

Значение показателя "Управленческие расходы" (за отчетный период) определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90, субсчет "Управленческие расходы", в корреспонденции со счетом 26 (если такой порядок списания управленческих расходов предусмотрен учетной политикой организации). Полученная величина управленческих расходов указывается в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

Строка 2200 "Прибыль (убыток) от продаж" определяется путем вычитания из показателя "Валовая прибыль (убыток)" показателей "Коммерческие расходы" и "Управленческие расходы". Если в результате вычитания этих показателей организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

Значение "Прибыль (убыток) от продаж" должно быть равно разнице между суммарными оборотами за отчетный период по дебету счета 90 "Продажи", субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", и кредиту счета 99 "Прибыли и убытки" и суммарными оборотами по кредиту счета 90, субсчет 90-9 и дебету счета 99. При этом кредитовое сальдо означает, что организацией получена прибыль по обычным видам деятельности, а дебетовое говорит о получении убытка. Дебетовый остаток (полученный убыток) показывается в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

По строке 2310 "Доходы от участия в других организациях" отражается информация о доходах организации, полученных от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций и являющихся для нее прочими. К доходам от участия в других организациях относятся (п. 7 ПБУ 9/99):

- суммы распределенной в пользу организации части прибыли (дивидендов);
- стоимость имущества, полученного при выходе из общества или при ликвидации организации.

Доходы от участия в уставных капиталах других организаций признаются при выполнении условий, установленных п. 12 ПБУ 9/99.

Минфин России в Письме от 19.12.2006 N 07-05-06/302 рекомендует признавать поступления в виде дивидендов доходами в сумме за минусом суммы налога, удерживаемого налоговым агентом согласно законодательству РФ о налогах и сборах.

Доходы от участия в уставных капиталах других организаций показываются по строке "Доходы от участия в других организациях" только в том случае, если они квалифицируются организацией в качестве прочих доходов. Прочие доходы от участия организации в уставных капиталах других организаций отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", и дебету счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет 76-3 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

По строке 2320 "Проценты к получению" отражается информация о доходах организации в виде причитающихся ей процентов, являющихся для организации прочими доходами. К процентам, подлежащим к получению организацией, относятся:

- проценты, причитающиеся организации по выданным ею займам;
- проценты и дисконт, причитающиеся к получению по ценным бумагам (например, по облигациям, векселям);
- проценты по коммерческим кредитам, предоставленным путем перечисления аванса,

предварительной оплаты, задатка;

- проценты, выплачиваемые банком за пользование денежными средствами, находящимися на счете организации.

Проценты признаются в составе доходов за истекший отчетный период в соответствии с условиями договоров (п. 16 ПБУ 9/99).

Проценты, причитающиеся к получению организацией, показываются по строке "Проценты к получению" только в том случае, если они квалифицируются ею в качестве прочих доходов и отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы".

По строке 2330 "Проценты к уплате" отражается информация о прочих расходах организации в виде начисленных к уплате процентов (п. 21 ПБУ 10/99). К процентам, подлежащим уплате организацией, относятся:

- проценты, уплачиваемые по всем видам заемных обязательств организации (в том числе по товарным и коммерческим кредитам, облигационным и вексельным займам), помимо той их части, которая в соответствии с правилами бухгалтерского учета включается в стоимость инвестиционного актива;

- дисконт, причитающийся к уплате по облигациям и векселям, помимо той его части, которая включена в состав расходов будущих периодов в соответствии с учетной политикой организации.

Проценты равномерно признаются в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым они относятся.

Проценты к уплате отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

По строке 2340 "Прочие доходы" отражается информация о прочих доходах организации, не упомянутых выше (п. 18 ПБУ 9/99).

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если эти поступления не признаются в составе доходов от обычных видов деятельности);

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (если эти поступления не признаются в составе доходов от обычных видов деятельности);

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения и в качестве государственной помощи;

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- положительные курсовые разницы;

- часть добавочного капитала, соответствующая сумме положительных курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности организации за пределами Российской Федерации;

- поступления от операций с тарой;

- суммы дооценки основного средства в пределах суммы уценки этого средства в предыдущие отчетные периоды, отнесенной на прочие расходы;

- суммы дооценки нематериального актива в пределах суммы уценки этого актива в предыдущие отчетные периоды, отнесенной на прочие расходы;

- суммы дооценки финансовых вложений;

- отрицательная деловая репутация при приобретении предприятия как имущественного

комплекса;

- иные доходы, квалифицируемые организацией в качестве прочих.

Для строительных организаций предусмотрены следующие особенности (ПБУ 2/2008):

- суммы претензий, предъявленных заказчикам и третьим лицам по договорам строительного подряда, включаются в состав доходов по обычным видам деятельности и увеличивают выручку от реализации;

- доходы от продажи излишне списанных в производство материалов и конструкций могут уменьшать расходы по договору строительного подряда (расходы по обычным видам деятельности);

- арендная плата за строительную технику, временно не используемую самой организацией для исполнения договора строительного подряда, может уменьшать расходы по договору строительного подряда (расходы по обычным видам деятельности).

Сумма прочих доходов указывается в отчете о прибылях и убытках без учета подлежащих получению от юридических и физических лиц (п. 3 ПБУ 9/99):

- НДС; - акцизов; - вывозных таможенных пошлин;
- иных аналогичных обязательных платежей.

Прочие доходы признаются при выполнении условий, установленных п. 16 ПБУ 9/99.

Прочие доходы отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы", а суммы НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей - по дебету счета 91, субсчет 91-2 "Прочие расходы".

По строке 2350 "Прочие расходы" отражается информация о прочих расходах организации, не упомянутых выше:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав на использование объектов интеллектуальной собственности (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (в случае, если эти расходы не признаются организацией в составе расходов по обычным видам деятельности);

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году при исправлении несущественной ошибки предшествующего отчетного года после подписания бухгалтерской отчетности за этот год либо при исправлении существенной ошибки предшествующего года после подписания бухгалтерской отчетности за этот год организацией - субъектом малого предпринимательства;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- отрицательные курсовые разницы;

- часть добавочного капитала, соответствующая сумме отрицательных курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности организации за пределами РФ;

- сумма уценки основного средства сверх суммы его дооценки, зачисленной в добавочный капитал при переоценке в предыдущие отчетные периоды;

- убыток от обесценения нематериальных активов;
- сумма уценки финансовых вложений;
- 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 по операциям с тарой;
- расходы на содержание мощностей и объектов, находящихся на консервации;
- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;
- расходы по НИОКР, не давшим положительного результата;
- суммы бюджетных средств, полученные в прошлые годы и подлежащие возврату в связи с нарушением условий их предоставления;
- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных фактов хозяйственной деятельности;
- дополнительные расходы по займам;
- расходы, связанные с подготовкой и подписанием договора строительного подряда (при отсутствии в отчетном периоде вероятности его заключения);
- убыток по совместной деятельности, распределенный между товарищами;
- иные расходы, квалифицируемые организацией в качестве прочих.

Правила признания расходов в Отчете о финансовых результатах определены в п. 19 ПБУ 10/99. В частности, в отчете о финансовых результатах показываются:

- расходы, признанные в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- возникающие обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Прочие расходы учитываются по дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы".

Строка 2300 "Прибыль (убыток) до налогообложения" определяется путем сложения показателей "Прибыль (убыток) от продаж", "Доходы от участия в других организациях", "Проценты к получению" и "Прочие доходы" и вычитания из полученной суммы показателей "Проценты к уплате" и "Прочие расходы". Если в результате организацией получена отрицательная величина (убыток), то она показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Значение "Прибыль (убыток) до налогообложения" должно быть равно разнице суммарного дебетового и кредитового оборотов по счету 99 "Прибыли и убытки" в корреспонденции со счетами 90 "Продажи", субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", и 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов". Кредитовый остаток по счету 99, аналитический счет учета бухгалтерской прибыли (убытка), означает, что организацией получена прибыль, а дебетовый говорит о получении убытка. Этот остаток складывается из прибылей и убытков от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов. Дебетовый остаток (полученный убыток) показывается в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

По строке 2410 "Текущий налог на прибыль" отражается информация о текущем налоге на прибыль, т.е. о сумме налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций (п. 24 ПБУ 18/02).

По строке 2521 "в т.ч. Постоянные налоговые обязательства (активы)" приводится информация о сальдо постоянных налоговых обязательств (активов) (п. 24 ПБУ 18/02). В качестве постоянных налоговых обязательств учитывается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде, а под постоянным налоговым активом - сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Причиной возникновения постоянных

налоговых обязательств (активов) является несоответствие сумм отдельных видов доходов или расходов, признаваемых в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли.

Суммы постоянных налоговых обязательств (активов) учитываются по дебету (кредиту) счета 99 "Прибыли и убытки" обособленно. Значение показателя этой строки определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами за отчетный период по счету 99 (аналитический счет (субсчет) учета постоянных налоговых обязательств (активов)) и представляет собой сальдо постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств, накопленных за отчетный период.

Отрицательная разница означает, что постоянные налоговые обязательства больше постоянных налоговых активов. И поскольку постоянные налоговые обязательства уменьшают чистую прибыль, такая разница показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках как отрицательная величина.

Положительная разница означает, что постоянные налоговые активы больше постоянных налоговых обязательств. И поскольку постоянные налоговые активы чистую прибыль увеличивают, такая разница показывается в строке без круглых скобок как положительная величина.

По строке 2430 "Изменение отложенных налоговых обязательств" отражается информация об изменении величины отложенных налоговых обязательств, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 (п. 24 ПБУ 18/02).

Значение показателя этой строки (за отчетный период) определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 "Отложенные налоговые обязательства" за отчетный период. Если разница получается отрицательной, то это означает, что отложенных налоговых обязательств за отчетный период списано больше, чем начислено.

По строке 2450 "Изменение отложенных налоговых активов" отражается информация об изменении величины отложенных налоговых активов, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Значение показателя этой строки (за отчетный период) определяется как разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 "Отложенные налоговые активы" за отчетный период. Если разница получается отрицательной, то это означает, что отложенных налоговых активов за отчетный период списывается.

По строке 2460 "Прочее" отражается информация об иных, не упомянутых выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации. При необходимости организация может ввести в отчет о финансовых результатах несколько дополнительных строк, самостоятельно назвав и закодировав их.

По строке "Прочее" отчета о финансовых результатах могут отражаться:

- налоги, уплачиваемые организациями, применяющими специальные налоговые режимы ;
- штрафные санкции и пени, уплачиваемые организациями за нарушения налогового и иного законодательства;
- сумма доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющая на текущий налог на прибыль отчетного периода ;
- иные аналогичные обязательные платежи;
- сумма списанных в дебет счета 99 "Прибыли и убытки" отложенных налоговых активов ;
- сумма списанных в кредит счета 99 отложенных налоговых обязательств.

Значение показателя по строке "Прочее" (за отчетный период) определяется на основе данных аналитического учета по счету 99 в части перечисленных выше платежей, переплаты по налогу на прибыль и списанных отложенных налоговых активов и обязательств.

По строке 2400 "Чистая прибыль (убыток)" отражается информация о чистой прибыли (убытке) организации, т.е. о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) (п. 23 ПБУ 4/99). При составлении промежуточной бухгалтерской отчетности величина чистой

(нераспределенной) прибыли (чистого (непокрытого) убытка) отчетного периода определяется на основе данных аналитического бухгалтерского учета по счету 99 "Прибыли и убытки". Фактически это остаток по счету 99 на конец отчетного периода. Чистая прибыль отражается по кредиту счета 99, а чистый убыток - по дебету счета 99.

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)".

Полученный убыток показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

По строке 2510 "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" справочного раздела отчета о финансовых результатах могут отражаться результаты проведенной в отчетном периоде переоценки внеоборотных активов организации. В соответствии с ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007 в результате переоценки объектов основных средств и нематериальных активов изменяется собственный капитал организации. При этом в зависимости от результата предыдущих переоценок конкретного внеоборотного актива:

- организация признает прочий доход (прочий расход) в сумме дооценки (уценки), что в конечном итоге приводит к увеличению (уменьшению) нераспределенной прибыли/непокрытого убытка, или

- увеличивается (уменьшается) добавочный капитал организации.

В данной строке указывается только изменение добавочного капитала организации, явившееся результатом переоценки внеоборотных активов, проведенной в отчетном периоде. Суммы дооценки (уценки) основных средств и нематериальных активов, отнесенные на финансовый результат в качестве прочих доходов (прочих расходов), участвуют в формировании показателей строки 2340 "Прочие доходы" (строки 2350 "Прочие расходы") отчета о финансовых результатах.

Поскольку переоценка объектов основных средств и нематериальных активов производится на конец отчетного года, строка Отчета о финансовых результатах может заполняться только при составлении годовой бухгалтерской отчетности.

При составлении промежуточной бухгалтерской отчетности ставятся прочерки.

По строке 2520 "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" На настоящий момент российскими нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету не определено, какие именно результаты и от каких операций формируют показатель данной строки. Согласно Примечанию 6 к Отчету о финансовых результатах (Приложение N 1 к Приказу Минфина России N 66н) показатель строки 2520 наряду с показателями строк "Чистая прибыль (убыток)" и "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" участвует в формировании показателя "Совокупный финансовый результат периода". Определение совокупного финансового результата периода также отсутствует в российских положениях по бухгалтерскому учету.

Сумма показателей строк "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" соответствует понятию "прочая совокупная прибыль" в терминах МСФО (IAS) 1 «Предоставление финансовой отчетности». Следовательно, по строке 2520 отражается изменение величины капитала организации за отчетный период, за исключением:

- чистой прибыли (убытка) отчетного периода;
- изменения добавочного капитала в результате переоценки внеоборотных активов;
- увеличения или уменьшения уставного капитала ;
- курсовой разницы, возникающей по расчетам с учредителями, если вклад в уставный капитал предусмотрен в иностранной валюте;

- эмиссионного дохода.

С учетом перечисленных исключений изменение величины капитала возможно за счет увеличения/уменьшения показателей добавочного капитала (кроме сумм дооценки внеоборотных активов) и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), не связанного с возникновением доходов и расходов по обычным видам деятельности, а также с возникновением прочих доходов и расходов.

К таким операциям, например, относятся:

- исправление в бухгалтерском учете существенных ошибок предшествующего отчетного года, выявленных после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год (п. 9 ПБУ 22/2010);

- пересчет в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, с возникновением разницы, включаемой в добавочный капитал организации (п. 19. ПБУ 3/2006).

По строке 2500 "Совокупный финансовый результат периода" справочно указывается показатель, представляющий собой чистую прибыль (убыток) организации, скорректированную на результаты от переоценки внеоборотных активов и прочих операций, не включаемые в чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

По строке 2900 "Базовая прибыль (убыток) на акцию" справочно указывается информация о базовой прибыли (убытке) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам - владельцам обыкновенных акций. Эта строка заполняется только акционерными обществами (п. 16 Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденных Приказом Минфина России от 21.03.2000 N 29н).

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения (увеличения) прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации после налогообложения и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленных их владельцам за отчетный период. Величина прибыли (убытка) отчетного периода, остающейся в распоряжении организации, отражена по строке "Чистая прибыль (убыток)" отчета о финансовых результатах.

Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Величина базового убытка на акцию приводится в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

По строке 2910 "Разводненная прибыль (убыток) на акцию" справочно указывается информация о разводненной прибыли (убытке) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном году (в случае конвертации всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции либо при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости). Заполняется только акционерными обществами.

Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на одну обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества, за исключением случаев размещения акций среди акционеров без оплаты.

При определении разводненной прибыли (убытка) на акцию значения базовой прибыли и средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении, используемые в отчетном периоде при расчете базовой прибыли на акцию, корректируются на соответствующие суммы возможного прироста в связи с конвертацией в обыкновенные акции всех конвертируемых ценных бумаг акционерного общества и исполнения договоров

купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их рыночной стоимости.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию представляет собой отношение базовой прибыли (убытка), скорректированной на величину ее возможного прироста, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении, скорректированному на величину возможного прироста их количества в результате конвертации ценных бумаг в обыкновенные акции и исполнения договоров купли-продажи обыкновенных акций по цене ниже рыночной стоимости.

Контрольные вопросы:

1. Особенности учета затрат на производства с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».
2. Приведите формулу расчета фактической себестоимости выпуска готовой продукции, выполнения работ, оказания услуг.
3. Дайте определение следующих терминов: продажа, реализация, выручка, момент перехода права собственности, метод начисления.
4. Приведите бухгалтерские записи по отражению в учете операций, связанных с продажей продукции (работ, услуг).
5. Особенности документационного оформления и учетного отражения авансов и предварительных оплат.
6. Особенности финансового учета расходов на рекламу реализуемой продукции в составе коммерческих расходов.
7. Порядок формирования выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в организациях и принятие ее к бухгалтерскому учету.
8. Состав прочих доходов (расходов) в бухгалтерском учете.
9. Учет формирования финансовых результатов.
10. Направления использования прибыли.
11. Понятие дивиденда и учет расчетов по дивидендам.
12. Учет нераспределенной прибыли и покрытия убытка.
13. Общие принципы формирования показателей отчета о финансовых результатах.
14. Соответствие показателей отчета о финансовых результатах счетам учета доходов, расходов и финансовых результатов.

Тема 9. Общие положения по бухгалтерской отчетности организации

9.1. Нормативное регулирование бухгалтерских отчетов в рыночной экономике.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность - информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом от 6 декабря 2011 года N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 28.06.2013). В законе «О бухгалтерском учете» установлены общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 13), состав бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 14), особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица (ст.16), особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица (ст.17), порядок представления и публикации отчетности (ст.18).

Основным нормативным документом до принятия федеральных стандартов является Приказ Минфина от 6 июля 1999 г. N 43н «Об утверждении ПБУ «Бухгалтерская отчетность организации» (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010). Положение устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций,

являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений.

Положение не применяется при формировании отчетности, разрабатываемой организацией для внутренних целей, отчетности, составляемой для государственного статистического наблюдения, отчетной информации, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями, и составления отчетной информации для иных специальных целей, если в правилах подготовки такой отчетности и информации не предусматривается использование настоящего Положения.

Положение применяется Министерством финансов Российской Федерации при установлении:

- типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке составления отчетности;

- упрощенного порядка формирования бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства и некоммерческих организаций;

- особенностей формирования сводной бухгалтерской отчетности;

- особенностей формирования бухгалтерской отчетности в случаях реорганизации или ликвидации организации;

- особенностей формирования бухгалтерской отчетности страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками рынка ценных бумаг и иными организациями сферы финансового посредничества;

- порядка публикации бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность составляется и представляется по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в редак. от 04.12.2012). Для организаций - субъектов малого предпринимательства установлены специальные формы Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах (п. 6.1 Приказа N 66н, Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

Формат представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 25.01.2013 N ММВ-7-6/35@.

9.2. Общие требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.

Основными требованиями, которым должна удовлетворять бухгалтерская отчетность, являются:

Достоверность.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Информация о финансовом положении формируется главным образом в виде Бухгалтерского баланса, информация о финансовых результатах деятельности организации - в виде Отчета о финансовых результатах, информация об изменениях в финансовом положении организации - в виде Отчета о движении денежных средств.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведение инвентаризации является обязательным (кроме имущества, инвентаризация которого производилась не ранее 1 октября отчетного года). Порядок проведения инвентаризации установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49 (в редак. от 08.11.2010).

Полезность.

Информация, представляемая в бухгалтерской отчетности, должна быть полезна. Информация считается полезной, если она уместна, надежна, сравнима и своевременна.

Информация уместна, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) пользователей отчетности, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

Сравнимость информации означает возможность для пользователей отчетности сравнивать показатели деятельности за разные периоды времени, чтобы определить тенденции в финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Пользователи должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Информация своевременна, если она способна наилучшим образом удовлетворить потребности пользователей, связанные с принятием решений, т.е. если достигнут баланс между ее уместностью и надежностью.

Полнота.

Бухгалтерская отчетность должна давать полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Полнота обеспечивается единством указанных выше отчетов, а также соответствующими дополнительными данными.

Существенность.

В бухгалтерскую отчетность должны включаться существенные показатели. Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. То есть существенность показателя при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов.

Нейтральность.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения предопределенных результатов или последствий.

Последовательность.

Организация должна при составлении отчетности придерживаться принятых ею содержания и форм отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы Бухгалтерского баланса, Отчета о финансовых результатах и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности.

9.3. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

С 2011 г. бухгалтерская отчетность составляется и представляется по формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н (в редак. 04.12.2012). При этом детализацию показателей по статьям отчетов организации определяют самостоятельно.

В общем случае годовая бухгалтерская отчетность коммерческих организаций (кроме страховых и кредитных) включает:

- бухгалтерский баланс (форма ОКУД 0710001);
- отчет о финансовых результатах (форма ОКУД 0710002);
- приложения к ним;

- отчет об изменениях капитала (форма ОКУД 0710003);
- отчет о движении денежных средств (форма ОКУД 0710004);
- отчет о целевом использовании средств (форма ОКУД 0710006) рекомендуется применять при формировании соответствующих пояснений организациям, являющимся некоммерческими;

- иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. На основании п. 4 Приказа N 66н иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах оформляются в табличной и (или) текстовой форме. Содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно, учитывая приложение №3 к Приказу N 66н.

С 1 января 2013 г. пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской отчетности. Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений (п. 39 ПБУ 4/99, ч. 1. ст.30 Федерального закона N 402-ФЗ). Однако такая информация не является приложением к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

Аудиторское заключение также не упомянуто в п.1. ст. 14 Закона N 402-ФЗ в качестве составной части бухгалтерской (финансовой) отчетности. Обязательность аудита бухгалтерской отчетности установлена в ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 N 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», а в ст. 13 Закона N 402-ФЗ установлена обязательность публикации отчетности вместе с аудиторским заключением. Поэтому то, что аудиторское заключение не является частью бухгалтерской отчетности, не отменяет ни обязательность проведения аудита для определенных организаций, ни обязанность организаций публиковать аудиторское заключение вместе с опубликованием самой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно ч. 4 ст. 13 Закона 402-ФЗ промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года. Случаи, когда экономические субъекты обязаны составлять промежуточную отчетность, установлены законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Например, необходимость составления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности установлена Федеральным законом «Об организации страхового дела в Российской Федерации» - квартальная бухгалтерская отчетность представляется субъектом страхового дела в орган страхового надзора; Федеральным законом «О рынке ценных бумаг» - квартальная бухгалтерская отчетность эмитента ценных бумаг подлежит раскрытию.

Согласно ст. 30 Закона N 402-ФЗ и после 1 января 2013 г. продолжает действовать ПБУ 4/99, п. 48 которого предписывает организациям составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Российской Федерации. Требование составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность содержится также в п. 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н (в редак. от 24.12.2010). Таким образом, организации обязаны составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года в составе, определяемом самостоятельно. Промежуточная бухгалтерская отчетность может включать :

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах.

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ и Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (в редак. от 04.12.2012) субъект малого предпринимательства вправе самостоятельно принять решение о формировании бухгалтерской отчетности:

- по упрощенной системе;

- в общем порядке.

При принятии решения о формировании бухгалтерской отчетности в общем порядке субъект малого предпринимательства должен соблюдать общие требования к бухгалтерской отчетности, установленные ПБУ 4/99 и требования п.п. 1-4 Приказа Минфина России N 66н.

При выборе упрощенной системы бухгалтерской отчетности, она состоит из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. При этом отчеты могут включать показатели только по группам статей без их детализации по статьям. В случае необходимости пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах субъект малого предпринимательства составляет также приложение. В приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения субъекта малого предпринимательства или финансовых результатов его деятельности.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный год, должны быть приведены данные минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному. Для этого форма Бухгалтерского баланса, утвержденная Приказом N 66н, содержит графы, в которых по каждой статье приводятся показатели на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. Отчет о финансовых результатах содержит графы для отражения показателей за отчетный период и за период предыдущего года, аналогичный отчетному.

В формах представляемой бухгалтерской отчетности обязательно наличие следующих данных :

- наименование формы бухгалтерской отчетности;
- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность.
- полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным);
- организационно-правовая форма/форма собственности
- единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб. ; млн руб.).
- местонахождение (адрес) (указывается в Бухгалтерском балансе);
- дата подписания.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет. После подписания экземпляра бухгалтерской отчетности на бумажном носителе руководителем она считается составленной (ч. 8 ст. 13 Закона N 402-ФЗ).

В соответствии со ст. 18 Закона N 402-ФЗ срок представления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности органу государственной статистики - не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода, а в соответствии с п.1 ст.23 Налогового кодекса РФ, организации обязаны не позднее трех месяцев после окончания отчетного года представлять годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в налоговый орган по месту своего нахождения.

Бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. При наличии технических возможностей и с согласия пользователей бухгалтерской отчетности организация может представлять бухгалтерскую отчетность в электронном виде. Формат представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в электронной форме утвержден

Приказом ФНС России от 25.01.2013 N ММВ-7-6/35@. Формат представления бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектов малого предпринимательства в электронной форме утвержден Приказом ФНС России от 25.01.2013 N ММВ-7-6/34@.

Пользователями бухгалтерской отчетности являются руководители, учредители (участники), собственники имущества, инвесторы, кредитные организации, кредиторы, покупатели, поставщики, работники и другие лица, заинтересованные в информации об организации. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователям организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Днем представления отчетности считается:

- дата отправки почтового отправления с описью вложения;
- дата отправки по телекоммуникационным каналам связи;
- дата фактической передачи по принадлежности.

Контрольные вопросы:

1. Состав периодической и годовой отчетности организации.
2. Требования по форме составления отчетности.
3. Критерии деятельности экономических субъектов, по которым их финансовая отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверки.
4. Требования по содержанию отчетности.
5. Что проводят для обеспечения достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности?
6. Что обязательно при проведении инвентаризации в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете?»
7. Каковы процедуры, предшествующие заполнению форм бухгалтерской отчетности?
8. Что является датой представления бухгалтерской отчетности?
9. Какая отчетность является открытой к публикации?
10. Кем подписывается бухгалтерская отчетность?
11. Каков порядок представления бухгалтерской отчетности?
12. Что представляет собой публичность отчетности?
13. Порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности событий после отчетной даты.
14. Информация по прекращаемой деятельности и порядок её раскрытия в отчетности.

Литература:

- О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 27 июня 2011г. № 402 – ФЗ (в ред. от 4.11.2014)
- Налоговый кодекс Российской Федерации, от 06.08.2001 N 110-ФЗ (в ред. 28.12.2014)
- Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: Утверждена постановлением Правительства РФ 6 марта 1998г. №283
- Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу: Одобрена приказом МФ РФ от 1 июля 2004 №180 /Российская газета №24 от 20 июля 2004г.
- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации.
- Бухгалтерский учет: учебник / (И.И. Бочкарева и др.); под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Проспект: Велби, 2014. – 771с.
- Бухгалтерский учет / Рогуменко Т.М. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Финансы и статистика, 2013
- Бухгалтерский учет: Учебник / Н.П. Кондраков. - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ Инфра-М, 2014. - 681 с.
- Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник/ Н.Л. Вещунова. – 3-е издание перераб. и доп. М.: Проспект, 2011. – 843 с
- 26 ПБУ: практический комментарий (4-е изд., перераб. и доп.) – М.: Информ центр XXI века, 2013 – 528с
- Крутякова Т.Л. «Годовой отчет».- М.: АйСи Групп, 2013
- Мещеряков В.И. «Годовой отчет».-М.: Бератор, 2013
- Тумасян, Рафаэль Зарзанович. Бухгалтерский учет: учеб.-практ. пособие. – 7 изд. – Москва: Омега – Л, 2013. – 793с.
- Финансовый учет: Учебник / Под ред. В.Г. Гетьмана - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ Инфра-М, 2012. - 784 с.
- Чернов, В. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Электронный ресурс] : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности (080109) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. А. Чернов; под ред. М. И. Баканова. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 127 с.
- Периодические издания в т.ч. журналы «Нормативные акты для бухгалтера», «Бухгалтерский учет», «Главбух», «Бухгалтерская отчетность организации»

Программное обеспечение и Интернет-ресурсы

- Правовая-информационная система «Консультант Плюс»
- <http://www.minfin.ru/> - сайт Минфина РФ. Раздел Бух учет. Законодательные и иные правовые акты. Бухгалтерская отчетность. Указания о порядке составления и предоставления БО