

МИНОБРНАУКИ РОССИИ
ФГБОУ ВО «УДМУРТСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА ФИНАНСОВ И УЧЕТА

Учебник по дисциплине
«Бухгалтерский финансовый учет»
(для бакалавров всех форм обучения по направлению подго-
товки «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и
аудит» 38.03.01.03)

Ижевск

2017

«УТВЕРЖДАЮ»
Зам. директора ИЭиУ
по учебно-методической работе
_____ О.А. Воробьева
« ____ » _____ 2017 г.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.2.Я73-1
Б943
ISBN 978-5-4312-0554-5
Автор-составитель:
Доцент Г.В. Слесаренко

Б943. Слесаренко Г.В. Учебник по бухгалтерскому финансовому учету.
Ижевск, Изд-во Института экономики и управления ФГБОУ ВО «УдГУ», 2017-
156с.

Учебник по бухгалтерскому финансовому учету обсужден и одобрен на заседании кафедры финансов и учета.

Учебник по бухгалтерскому финансовому учету предназначен для студентов профиля «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Он объединяет нормативную информацию по бухгалтерскому учету, методические аспекты учета различных участков и хозяйственных операций, а также позволяет ориентироваться в учетной среде студентам прочих направлений подготовки.

Протокол № 13 «27 » ноября 2017 г.

Зав. кафедрой

С.Ф. Федулова

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.2.Я73-1
Б943
ISBN 978-5-4312-0554-5
© Слесаренко Г.В. 2017 г.
© ИЭиУ ГОУВПО «УдГУ», 2017г.

Содержание

1. Учет денежных средств.....	4
2 Учет финансовых вложений	22
3. Учет вложений во внеоборотные активы (капитальные вложения)	27
3.1. Учет основных средств	32
3.2.Учет нематериальных активов.....	55
6. Учет расчетных операций	69
4.Учет материально-производственных запасов	74
5. Учет затрат на оплату труда и расчетов по социальному страхованию и обеспечению. 95	
6. Учет затрат на производство продукции.....	106
7. Учет отгрузки и затрат на реализацию готовой продукции	115
8. Показатели расходов ПО обычным видам деятельности, себестоимости продаж и расходов периода.....	118
8.1. Учет доходов организации.....	119
8.2 Учет расходов организации	121
8.3. Формирование финансового результата по обычным видам деятельности организации	124
8.4. Формирование финансового результата по прочим доходам и расходам	126
8.5. Формирование конечного финансового результата (чистой прибыли или убытка).....	128
9. Учет кредитов и займов	130
10 . Учет капитала.....	138
Список использованной литературы	153

1. Учет денежных средств

Налично-денежное обращение юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ИП) состоит из ряда приходных и расходных **кассовых операций**, представляющих собой совокупность хозяйственных фактов, имеющих место в обороте кассовой наличности, процедур их документального оформления и кассового (оперативного) учета. Нормативным документом, регламентирующим работу юридических лиц, а также ИП с кассовой наличностью, включая ведение кассового учета, является **Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации**, утвержденное Банком России (далее - Положение N 373-п). Бухгалтерский учет движения и остатков наличных денежных средств осуществляется в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете", Инструкцией по применению Плана счетов. Учет некоторых операций с наличными денежными средствами регламентируется ПБУ 3/2006, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 20/03. Порядок составления бухгалтерского отчета о движении денежных средств за отчетный период, в том числе о налично-денежном потоке, регламентирован ПБУ 23/2011.

Для совершения кассовых операций в организациях отводится специальное изолированное помещение - касса.

Касса оборудуется по техническим стандартам, ориентированным на обеспечение профессиональной охраны денежных средств в кассе. Кассовая наличность, ценные бумаги и другие денежные активы хранятся в сейфах или металлических ящиках в порядке, регламентируемом внутренними рабочими инструкциями, разработанными главным бухгалтером и утвержденными руководителем организации. Одновременно кассовым работникам выдается лист с образцами подписей должностных лиц, уполномоченных распоряжаться кассовыми операциями. Доступ лиц, не включенных в этот список, в помещение кассы исключается. Такими инструкциями предусматриваются правила сдачи сейфов под охрану в конце рабочего дня, хранения ключей от сейфов и их дубликатов, пользования этими ключами, приема сейфов от охраны в начале работы кассы (проверка сохранности замков, дверей, оконных решеток, печатей, исправности сигнализации). В инструкциях перечисляются необходимые меры при обнаружении повреждения или снятия печати, поломки замков, решеток, хищении денежных средств.

Список должностных лиц, которым делегировано право вести кассовые операции, оформлять и подписывать (утверждать) кассовую документацию, контролировать кассовый учет, проводить внезапные и плановые инвентаризации остатков наличных денежных средств готовится главным бухгалтером и утверждается приказом руководителя организации. Экземпляры списка передаются к исполнению кассовым работникам и в бухгалтерию.

Непосредственное ведение кассовых операций возлагается на работников кассы: главного (старшего) кассира, кассиров. Кассир - материально ответственное лицо с повышенной материальной ответственностью, которая оформляется **обязательством кассира** типовой формы (вид типового договора о материальной ответственности). При назначении работника на должность кассира (по согласованию с главным бухгалтером) ему выдается под расписку **должностная инструкция** с перечислением прав и обязанностей кассира, изложением порядка кассового документооборота и порядка кассового учета. Одновременно кассиру выдается персональная печать (штамп), в которой есть реквизиты, подтверждающие факт совершения кассовой операции (первичные кассовые документы, распечатанные на бумажном носителе, погашаются печатью (штампом) с тем, чтобы они не использовались вторично).

Для обеспечения текущей потребности в кассовой наличности юридические лица, их подразделения, выделенные на отдельный баланс, которым открыт банковский счет, и ИП определяют на конец рабочего дня лимит остатка наличных денег, который может находиться в кассе. Суммы наличных денег, поступившие сверх лимита, должны быть сданы на расчетный счет в установленные руководителем организации сроки, за исключением дней выдачи заработной платы, премий, других видов оплаты труда, составляющих фонд оплаты труда, и выплат социального характера (не более пяти дней). Сумма лимита остатка наличных денег в кассе утверждается распоряжением руководителя организации, экземпляр которого передается в бухгалтерию.

Для расчета лимита остатка наличных денег в кассе необходимо определить три показателя: объем продаж продуктов труда в рублях по налично-денежной форме расчетов (через

каассу продавца); расчетный период в рабочих днях организации; временной период в рабочих днях, сложившийся между датами сдачи на расчетный счет денежной выручки, поступившей в кассу от продаж продуктов труда. Показатели объема продаж и, следовательно, расчетный период определяются по данным бухгалтерского учета о наиболее высоких (пиковых) поступлениях в кассу выручки от продаж продуктов труда или обычных (примерно одинаковых) поступлениях выручки за аналогичные периоды прошлых лет. Положением N 373-П расчетный период ограничен 92 рабочими днями, а временной период между датами сдачи выручки на расчетный счет - семью рабочими днями и 14, если организация находится в населенном пункте, в котором нет банка.

Таким образом, лимит остатка кассовой наличности, исчисляемый по объемам поступившей в кассу выручки от продаж продуктов труда, определяется как отношение объема поступившей в кассу выручки от продажи продуктов труда за наличный расчет к расчетному периоду, умноженное на расчетный период.

По аналогии определяется лимит остатка денег в наличной форме на конец рабочего дня организациями, их филиалами, представительствами, выделенными на отдельный баланс и имеющими счет в банке, у которых нет рассмотренных поступлений наличных денег. В расчет принимаются: сумма наличных денег, необходимая для оплаты хозяйственных нужд, за исключением сумм наличных денег на выплату заработной платы и другие выплаты, включаемые в фонд оплаты труда за расчетный период; расчетный период, за который учитывается сумма выдач наличных денег в рабочих днях (не более 92 рабочих дней); временной период между днями получения в банке наличных денег, не считая получения наличных денег на выплату заработной платы и других денежных выплат персоналу организации (не может превышать семи рабочих дней и 14 рабочих дней при нахождении организации (ИП) в населенном пункте, в котором нет банка).

Кассовые операции оформляются кассовыми ордерами (КО) типовой формы: **приходными** (форма 0310001) и **расходными** (форма 0310002). Если кассу возглавляет главный (старший) кассир, то он выдает денежные суммы кассирам под отчет для совершения расходных операций, учитывает их движение по каждому кассиру в отдельности и для этого ведет **книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств** (форма 0310005).

Целесообразно дополнить типовые КО **кодами денежных потоков** от текущих, инвестиционных и финансовых операций с детализацией каждого из них **по видам (классам) операций**. Например, код денежных потоков от текущих операций может включать в себя коды поступления от продажи продуктов труда, арендной платы, роялти, комиссионных платежей, других подобных платежей, процентов по дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, оплаты труда персонала, платежей в пользу третьих лиц, платежей налога на прибыль, уплаты процентов по долговым обязательствам (кроме сумм процентов, включаемых в первоначальную стоимость инвестиционных активов), платежей и поступлений по финансовым вложениям, приобретаемым для перепродажи в течение ближайших трех месяцев. Такое дополнение первичной кассовой документации необходимо для обеспечения прямой связи данных о движении денежных средств, учтенных на счете 50 "Касса", с бухгалтерским отчетом о движении денежных средств.

Кассовые ордера выписывает работник бухгалтерии, состоящий в списке должностных лиц, которым делегировано право оформления кассовых операций. Приходные КО подписывают главный бухгалтер и уполномоченные работники бухгалтерии, расходные КО - руководитель и главный бухгалтер организации. Приходные КО отмечаются (номер, дата, сумма, кассир, корреспондирующие счета) в **журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров** (форма 0310003). К КО прилагаются оправдательные документы, которые служат основанием для совершения кассовой операции (заявления, счета, корешки денежных чеков, платежные или расчетно-платежные ведомости, другие документы). При выписке в приходных КО проставляются кредитуемые счета, в расходных - дебетуемые. Исправления в кассовых ордерах не допускаются. Расходные КО на итоги выплат по расчетно-платежным (платежным) ведомостям оформляются и регистрируются на дату окончания выплаты по этим платежным документам.

Первичные документы вообще и кассовые ордера в частности предварают фактическое совершение хозяйственной операции и регистрируют ее на дату выписки документации, а если это невозможно, то КО выписывают на дату окончания той или иной операции (например, упомянутый расходный КО на итоговую сумму выплат по расчетно-платежным доку-

ментам). В связи с этим номера и даты КО систематизируются в хронологической последовательности.

В современной российской практике КО, как правило, выписываются автоматически в соответствии с эксплуатируемым программным продуктом и в обязательном порядке **распечатываются и архивируются на бумажных носителях**. При этом важно обеспечить сохранность данных КО и исключить возможность несанкционированного доступа к этой информации. Полностью оформленные КО передаются кассиру для исполнения.

Приходными КО оформляются **все виды поступлений** наличных денег в кассу организации и ИП, включая прием наличных денег от подразделений, выделенных на отдельный баланс. Деньги в инвалюте, полученные с валютного счета, приходятся в кассу в сумме инвалюты и принимаются к кассовому учету с указанием в приходном КО вида инвалюты (евро, доллар США и др.) и в рублях, сумма которых определяется по курсу, объявленному Банком России на дату снятия инвалюты с валютного счета (дату оприходования инвалюты в кассу). Получив от бухгалтера приходный КО, кассир проверяет наличие подписей должностных лиц, необходимых документальных приложений, соответствие суммы, указанной цифрами, той же сумме прописью. Прием денег проводится полистным пересчетом; подсчитанный итог сверяется с суммой, проставленной в приходном КО. При совпадении итогов кассир заверяет прием денег своей подписью в КО и в квитанции к нему и оттиском штампа. Если при приеме денег от юридического или физического лица (например, при продаже материальных запасов) их окажется меньше суммы, указанной в приходном КО, то вноситель дополняет необходимую сумму. При отказе от пополнения денег до необходимой суммы кассир с согласия вносителя возвращает ему деньги, приходный КО перечеркивается и возвращается в бухгалтерию. Если прием денег в кассу осуществляется с фиксированием денежных сумм на контрольно-кассовых машинах, то приходный КО оформляется на всю сумму принятых в кассу денег на основании контрольной ленты, изъятой в установленном порядке и в сроки, утвержденные распоряжением руководителя организации.

Все виды расходных кассовых операций оформляются расходным КО. Выдача из кассы (вручную) заработной платы, премий, других выплат из фонда оплаты труда и выплат социального характера проводится по **расчетно-платежным ведомостям** (форма 0301009) или **платежным ведомостям** (форма 0301011), в которых руководитель и главный бухгалтер организации делают распорядительную надпись относительно срока таких выплат (напомним, он не должен превышать пяти рабочих дней). Итоги ведомостей проставляются цифрами и дублируются прописью. Кассир должен проверить наличие подписей должностных лиц, сверить их с образцами подписей и перед началом выдачи денег обязательно пересчитать итог ведомости. Деньги выдаются лично получателю, указанному в платежных документах. Получатель обязан предъявить кассиру пропуск или паспорт, а при необходимости дополнительно к ним - доверенность на получение денег, которая прилагается к ведомостям. В расчетно-платежной или платежной ведомости напротив фамилии работника, за которого причитающаяся ему сумма денег получило доверенное лицо, кассир проставляет запись "**По доверенности**".

Выдача наличных денег уполномоченным работникам под отчет на командировки, хозяйственные и иные нужды оформляется расходным КО. Процедура выдачи денег по расходным КО такая же, как выплата по расчетно-платежным (платежным) ведомостям.

Получателям наличных денег необходимо под наблюдением кассира пересчитать выданную им сумму денег. По окончании срока выплаты кассир проставляет в соответствующих строках расчетно-платежной (платежной) ведомости против фамилий работников, не получивших по разным причинам причитающиеся им суммы наличных денег, штамп "**Депонировано**" и составляет **реестр депонированных сумм** (линейной записью - наименование организации, номер расчетно-платежной (платежной) ведомости, фамилия, имя, отчество, табельный номер работника, не получившего деньги, дата депонирования (месяц, год), код структурного подразделения, депонированная сумма). Форма реестра является объектом учетной политики организации. Затем общая величина фактически выданных денег и депонированной суммы проставляется в итоговых строках ведомости и их общий итог сверяется с итоговой суммой расчетно-платежной (платежной) ведомости. Ведомости подписывает кассир (удостоверяется факт фактически выданной суммы денег), и вместе с приложенными доверенностями на получение денег эти ведомости передаются в бухгалтерию, где после их

всесторонней проверки оформляется и регистрируется расходный КО на фактически выданные суммы, который вместе с приложениями передается кассиру для ведения кассового (оперативного) учета. Номер, дату и сумму расходного КО кассир проставляет в конце расчетно-платежной или платежной ведомости. Депонированную сумму денег следует сдать на расчетный счет. Данные расчетно-платежной (платежной) ведомости по кодам структурных подразделений, рабочим номерам работников, полученным ими суммам, реестра депонированных сумм и расходного КО вводятся в компьютерную память для формирования учетных данных о погашении задолженности персоналу по оплате труда и социальным выплатам, кредиторской задолженности по депонированным суммам, расходе наличных денег в кассе (соответственно). При выдаче денег двумя и более кассирами каждый из них сдает "закрытые" (окончательно оформленные) платежные документы главному кассиру. После соответствующих записей в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств на общую сумму выданных денег выписывается один расходный ордер.

Руководитель организации вправе проводить внезапную инвентаризацию кассовой наличности на любую дату. Остаток наличных денег, предъявленный кассиром, сверяется с данными листа кассовой книги на дату проверки, предварительно проверенными бухгалтерией. Отклонений фактического остатка от учетного, как правило, не бывает. Исключение может составить недостача в связи с ограблением кассы, пожаром и иными чрезвычайными событиями. В этих случаях сумма недостачи наличных денег определяется назначенной руководителем организации инвентаризационной комиссией и оформляется **актом инвентаризации наличных денежных средств** (аналог сличительной ведомости). Сумма недостачи принимается к бухгалтерскому учету: Д-т сч. 94 К-т сч. 50, субсч. 1 "Касса организации". Сумма недостачи наличных денег с бухгалтерского учета списывается в обычном порядке: на счет виновных лиц, если они установлены, или на убытки (через прочие расходы) - при отсутствии виновников материального ущерба. На упомянутые суммы составляются бухгалтерские проводки: Д-т сч. 73, субсч. 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба", К-т сч. 94, 76, субсч. "Дебиторы по претензиям" (на суммы фактических судебных издержек, если на это имеется решение суда), или Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т сч. 94 - соответственно.

Плановые инвентаризации кассовой наличности проводятся в общем порядке, принятом для инвентаризации активов. **Сумма недостачи по вине кассира** ставится ему в начет приказом руководителя организации (это не означает, что кассир не вправе обжаловать такой приказ в установленном законодательством порядке). На основании приказа в бухгалтерском учете формируется дебиторская задолженность по нанесенному материальному ущербу: Д-т сч. 73, субсч. 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба", К-т сч. 50, субсч. 1 "Касса организации". **Излишки наличных денег в кассе** возможны, только если кассир выдал деньги в сумме, меньшей, чем та, которая указана в расходном кассовом документе и в получении которой расписался получатель, тогда как им претензия не заявлялась (на практике такое представить себе трудно). Сумма излишков приходится в кассу по приходному КО (также на основании приказа руководителя организации) и относится на прочие доходы: Д-т сч. 50, субсч. 1 "Касса организации", К-т сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы". При наличии вины кассира в выявленных инвентаризацией отклонениях фактического остатка наличных денег в кассе от учетного его освобождают от занимаемой должности.

Бухгалтерский учет движения и остатков кассовой наличности в современной российской практике, по существу, дублирует кассовый учет, поскольку основан на концепции особого бухгалтерского контроля (двойного, тройного) сохранности и целевого использования наличных денежных средств. Дублирование данных кассового учета в бухгалтерском учете в том или ином варианте принято во всех известных российских программных продуктах, и это оправданно для такого специфического товара, каким являются наличные денежные средства.

Журнально-ордерной формой бухгалтерского учета денежным средствам в наличной и безналичной формах в отличие от других активов отводится по два учетных регистра: на поступление и выбытие средств. Для учета приходных кассовых операций с наличными деньгами и денежными документами предусмотрена **ведомость N 1** по дебету счета 50 "Касса" в кредит счетов, для учета расходных операций - **журнал-ордер N 1** по кредиту счета 50 "Касса" в дебет счетов. В ведомости N 1 учет осуществляется по датам отчета кассира, каждому приходному ордеру (номер, сумма), сумме по кредитуемому счету, итоговой сумме, остатку

денежных средств на начало и конец отчетного месяца. В журнале-ордере N 1 учет выбытия денежных средств ведется также по датам отчета кассира, каждому расходному ордеру (номер, сумма), сумме по дебетуемому счету.

Наиболее широко практикуется вариант бухгалтерского учета, при котором автоматически формируются листы кассовой книги и путем последующей перегруппировки данных по корреспондирующим счетам в автоматическом режиме за отчетный период составляются ведомость по дебету счета 50, субсчета 1 "Касса организации", 2 "Операционная касса", в кредит счетов и ведомость по кредиту счета 50 (по тем же субсчетам) в дебет счетов.

Между тем технические возможности ЭВМ позволяют предложить более рациональный вариант, ориентированный на совмещение кассового учета с бухгалтерским учетом движения и остатков наличных денег в кассе. Для этого кассовые листы необходимо дополнить графами "Корреспондирующие счета по кредиту" (поступление кассовой наличности), "Корреспондирующие счета по дебету" (расход наличных денег). Счета, корреспондирующие со счетом 50 (по типовым субсчетам), приводятся в автоматическом режиме по данным приходных и расходных КО. Итоговые суммы поступления и расхода наличных денег формируются по кассовому листу на даты в рамках и с начала отчетного периода, остатки кассовой наличности - по кассовому листу. В кассовом листе за последний рабочий день отчетного периода приводятся итоговые данные по кредитуемым и дебетуемым счетам и в целом по дебету и кредиту счета 50 за отчетный месяц. Таким образом, кассовые листы за отчетный месяц, сброшюрованные в кассовую книгу, становятся одним регистром бухгалтерского учета кассовых операций и надобность в дополнительных учетных регистрах, обязательных для традиционных форм бухгалтерского учета, отпадает.

Отметим, что сальдо, учтенное на сч. 50 (на всех субсчетах) на отчетную дату в учетном регистре, должно соответствовать остатку наличных денег на конец последнего рабочего дня, учтенному на листе кассовой книги, проверенному бухгалтерией, на указанную дату. Этот остаток наличных денег, выраженный в инвалюте, пересчитывается в обычном порядке и включается в бухгалтерскую отчетность в рублях. Суммы курсовой разницы определяются на даты предыдущего и последнего пересчетов денег в кассе организации по соответствующему курсу рубля.

Безналичное обращение денег организовано в рамках **расчетно-платежной системы России**, представляющей собой национальную систему платежного оборота, совокупность форм расчетов и методов платежей между хозяйствующими субъектами и с населением в отношении денежных платежей в наличной и безналичной формах, широкой сети коммуникаций, связывающих банки, клиринговые центры, расчетно-кассовые центры, системы автоматизации расчетов, включая интернет-банкинг, использования пластиковых карт, распространения интернет-карт, телефонных карт (по договорам с поставщиком телефонных услуг или интернет-провайдером) и др.

Отношения собственника денежных активов с банком и другими кредитными учреждениями по **договору банковского счета** регулируются ГК РФ: открытие банковского счета, условия заключения договора банковского счета, удостоверение права распоряжаться банковским счетом, перечень операций по счету, порядок кредитования счета, оплаты расходов банка на совершение операций по счету, ответственность банка за ненадлежащее совершение операций по счету, гарантии банковской тайны, очередность списания денежных сумм со счета и др.

Все денежные средства организации (как заработанные, так и поступившие по иным правовым основаниям), участвующие в безналичном обороте, циркулируют на расчетных, валютных счетах, аккредитивных и других счетах, открываемых юридическим лицам кредитными организациями, их филиалами либо Банком России на основании договора банковского счета, если иное не установлено российским законодательством.

Услуги кредитного учреждения, как правило, платные; их стоимость, порядок и сроки выплаты регулируются договором между банком и клиентом. Доходы и расходы клиента по платежам относятся к прочим доходам и расходам: Д-т (К-т) сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы" (1 "Прочие доходы"), К-т (Д-т) сч. 76, субсч. "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами".

Зачисление и списание денег со счетов юридических лиц как результатов безналичных расчетных операций по их договорным обязательствам проводят банки, их филиалы или

Банк России в соответствии с Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации N 2-П, утвержденным Банком России (далее - Положение N 2-П) и на основании документации типовой формы, предусмотренной этим нормативным правовым актом. Строгого разграничения первичной документации на приходную и расходную по безналичным расчетам через кредитное учреждение нет. Так, для покупателя платежное поручение, которым он погашает задолженность за полученные материальные запасы, служит основанием списать деньги с расчетного счета, а для поставщика этот же документ свидетельствует о поступлении денег на его расчетный счет. Исключения составляют **извещение на взнос денег наличными** типовой банковской формы (например, из кассы организации на ее расчетный счет по операциям, рассмотренным в п. 6.1) и **инкассовое поручение**. По действующему законодательству и Положению N 2-П списание денег со счетов клиента и их перечисление на счета получателя средств и обратную операцию кредитное учреждение может осуществлять только на основании расчетных документов типовой банковской формы, содержащих распоряжение плательщика (клиента) о перечислении денег в пределах суммы, имеющейся на счете на дату расходной операции. Иное условие не предусмотрено договором между банком и клиентом (например, при кредитовании некоторых видов сделок). Кроме того, клиент вправе распорядиться о передаче денег со своего счета по требованию третьих лиц при наличии в документах данных, позволяющих идентифицировать (определить с нужной точностью) должностное лицо, правомочное предъявить требование о списании денег со счета. Иногда списание денег со счета клиента возможно и без его согласия, например по решению суда. Виды и порядок подобных списаний денег со счета регламентированы законодательством либо предусмотрены договором между кредитным учреждением и клиентом, а также решением суда.

При наличии на счете денег в сумме, обеспечивающей погашение задолженности по всем поступившим в банк на определенную дату требованиям получателей к счету, списание денег выполняется по очередности поступления требований к счету и распоряжений клиента. При недостаточности денег для оплаты требований и распоряжений списание проводится в порядке обязательной последовательности, регламентируемой ГК РФ и договором между клиентом и кредитным учреждением. Например, сначала погашаются обязательства по налоговым платежам, затем - по выплате заработной платы, депонентской задолженности, социального страхования и социального обеспечения и т.д.

В трех ситуациях операции по счетам клиента в кредитном учреждении могут быть приостановлены:

1) наличие **недоимки** по налогам и сборам - суммы налогов и сборов, не уплаченной (полностью или частично) налогоплательщиком в срок, установленный российским законодательством, в бюджеты всех уровней. Недоимка, учтенная органами налогового администрирования за отдельными организациями-налогоплательщиками, взыскание которой не представляется возможным по разным причинам, может быть признана безнадежной и списана Правительством РФ (федеральные налоги и сборы), исполнительными органами субъектов РФ и местного самоуправления (региональные налоги и сборы). Если сумма недоимки, указанная в требовании органа налогового администрирования о погашении долга (с учетом начисленных процентов), не будет погашена в срок, предложенный тем же требованием, то не позднее **60 дней** по истечении этого срока будет вынесено решение о взыскании долга в **беспорном порядке** и приостановке операций на счете должника (блокировании счета). При этом приходные операции совершаются в общем порядке, а расходные прекращаются, за исключением платежей по исполнительным документам (кредиторской задолженности, относимой законодательством к платежам первой и второй очередей);

2) **двухнедельная задержка** сдачи налоговой декларации;

3) **отказ** от подачи декларации.

Не блокируются ссудные счета, поскольку на них не распространяется понятие банковского счета, а также потому, что ссуда открывается на основании кредитного договора, а он не регулирует расчетные операции. На время действия решения о приостановлении платежных операций по счетам организации банк не открывает этой организации новые счета.

Порядок оформления, приема, проверки и обработки электронных платежных документов и выполнения расчетных операций на их основании регулируется Положением N 2-П, а также иными нормативными актами Банка России или договором между кредитным учреждением и его клиентом, определяющим порядок обмена электронными документами с ис-

пользованием средств защиты информации. Технология электронных безналичных платежей с применением цифровой подписи и печати осуществляется при интернет-банкинге в установленном порядке. Банк, который открыл клиенту счета, сообщает клиенту соответствующие рабочие инструкции по совместному осуществлению электронных платежей (порядок оформления, передачи, контроля, исполнения платежей, обмена информацией, получения исполненных расчетных документов и т.д.).

В отечественной практике известны несколько форм безналичных расчетов, регулируемых ГК РФ и Положением N 2-П. Все они для российских организаций и банков традиционны, выбираются клиентами самостоятельно и предусматриваются в хозяйственных договорах с контрагентами. Сторонами безналичных расчетов выступают плательщики и получатели денег (взыскатели) и обслуживающие их кредитные учреждения. Названные расчеты оформляются платежными документами на бумажных носителях типовой банковской формы: платежными поручениями, аккредитивами, чеками, платежными требованиями и инкассовыми поручениями. Бланки этих документов заказываются в типографии или печатаются на компьютере одновременно с заполнением документа (вводом в память). Наряду с другими типовыми реквизитами обязательно указываются назначение платежа, причем сумма налога выделяется отдельной строкой; сумма платежа - обозначается цифрами и прописью; очередность платежа; вид операции по правилам российского бухгалтерского банковского учета. Заполненные документы подписываются уполномоченными должностными лицами, заверяются оттиском печати организации и представляются в свой банк либо непосредственно, либо через Интернет.

Платежным поручением согласно Положению N 2-П является распоряжение владельца счета (плательщика), оформленное расчетным документом, банку, в котором открыты его счета, перечислить указанную в расчетном документе сумму на счет получателя средств в этом или другом банке в срок, предусмотренный национальным законодательством или договором банковского счета либо определяемый обычаями банковского делового оборота. Платежными поручениями оформляется и выполняется оплата поставленных МПЗ, выполненных и сданных работ, оказанных услуг; задолженности бюджету всех уровней и внебюджетным фондам; возврат кредитов и уплата процентов по ним, размещение займов, депозитов; оформляются и выполняются другие платежи, предусмотренные законодательством или хозяйственными договорами. Наряду с этим платежными поручениями производится предварительная оплата поставок МПЗ, выполненных и сданных работ, оказанных услуг, а также совершаются периодические платежи и уплата авансов. Последний экземпляр платежного поручения с отметками банка о дате приема документа к исполнению, заверенный подписью и штампом ответственного исполнителя банка, возвращается клиенту, в том числе через электронную почту и Интернет. При отсутствии или недостатке денег на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете средств, оплата поручений выполняется по мере поступления денег в очередности, предусмотренной законодательством.

Аккредитив - денежный документ, представляющий собой денежное обязательство, принимаемое банком плательщика на основании поручения его клиента оплатить своему контрагенту в иногороднем банке требуемую сумму в установленный срок против всех условий, указанных в аккредитивном заявлении. Различают аккредитивы денежные (простые), резервные и документарные.

Денежные (простые) аккредитивы выдаются на точно установленную сумму и действуют до полного ее снятия со счета в иногороднем банке. В настоящее время с развитием банковских карт применение денежных аккредитивов заметно уменьшается.

Резервные аккредитивы используются в основном в импортно-экспортных операциях. Они выставляются банком-эмитентом по поручению импортера и обеспечивают платежи экспортеру банком-эмитентом, если покупатель отказался от выполнения договорных обязательств, или оказался неплатежеспособным, или отказывается оплатить товар. Таким образом, резервные аккредитивы используются в качестве дополнительных гарантий при иных расчетах.

Документарные аккредитивы - условные гарантии платежа, которые банк выдает бенефициару (бенефициарию; - имеет несколько переводов; в нашем случае юридическое лицо, которому адресуется аккредитив) в том, что если все условия представления расчетных документов в упомянутый банк в установленные сроки будут исполнены, то платеж будет про-

веден гарантированно, поскольку для банка обязателен только текст аккредитивного заявления.

В любом из рассмотренных видов аккредитива указывается тип аккредитива: безотзывный или отзывный. Отзывный аккредитив в современной практике относится к исключениям из банковских правил, поскольку действует презумпция (основное, обязывающее правило) безотзывности, иначе говоря, применяются обычно безотзывные аккредитивы, представляющие собой для банка-эмитента (- в нашем примере это банк, принявший от своего имени обязательства по осуществлению прав, закрепленных в аккредитивном заявлении; в практике такие банки нередко называют авизующими) твердое обязательство, которое может быть изменено только с согласия всех участников расчетов. В стране могут открываться аккредитивы покрытые (депонированные) или непокрытые (гарантированные), отзывные или безотзывные. В международной практике аккредитивы нашли широкое применение, поскольку обеспечивают экспортеру гарантию своевременного и полного поступления валютной выручки. В обычных безналичных расчетах на внутреннем рынке аккредитивная форма применяется ограниченно, поскольку имеются более результативные и менее трудоемкие способы получения выручки в национальной валюте.

В российской практике организация выставляет аккредитив из собственных денег, имеющих на расчетном (валютном) счете. Наряду с этим часть или полная сумма аккредитива может быть сформирована кредитами, полученными в банке-эмитенте на платежи по целевому назначению аккредитива в соответствии с отдельным договором.

При расчетах по аккредитиву стороны заключают контракт с указанием на расчеты по документарным аккредитивам, после чего организация-экспортер комплектует и готовит товар к отгрузке и извещает об этом организацию-импортера (приказодателя), которая, в свою очередь, представляет банку-эмитенту заявление на открытие аккредитива. Форму и содержание заявления разрабатывает банк-эмитент. В заявлении на аккредитив обязательно указываются: наименования банка-эмитента, банка - получателя денег и исполняющего банка; вид аккредитива (отзывный, безотзывный); условие оплаты аккредитива (против акцептованных счетов, счетов-фактур на принятые покупателем МПЗ, выполненные работы, оказанные услуги или против отгрузочных транспортных документов либо иных условий, предусмотренных в заявлении на аккредитив); перечень и период представления документов получателем денег; требования к оформлению этих документов; даты открытия и закрытия аккредитива. Для расчетов по покрытому (депонированному) аккредитиву в аккредитиве прощается номер счета, открытого исполняющим банком для выполнения расчетов по аккредитиву. После открытия аккредитив направляется бенефициару (получателю денег, т.е. экспортеру) исполняющим банком. В случае изменения условий или отмены аккредитива плательщик направляет банку-эмитенту соответствующее извещение. Об этом банк-эмитент сообщает также бенефициару. Увеличение суммы непокрытого (гарантированного) аккредитива определяется соглашением между банком-эмитентом и исполняющим банком. Увеличение суммы покрытого (депонированного) аккредитива осуществляет банк-эмитент на основании распоряжения приказодателя (импортера). Исполняющий банк сообщает получателю денег о поступлении аккредитива согласованным с ним способом с последующим письменным подтверждением в установленный срок.

Для получения денег по аккредитиву получатель (экспортер) направляет исполняющему банку **реестр (список) счетов** с документами, перечисленными в заявлении на аккредитив. Этот реестр с приложенными к нему документами представляется в установленный период, но в пределах срока действия аккредитива. Исполняющий банк обязан проверить по формальным признакам соответствие представленных документов условиям аккредитива, при этом срок проверки не должен превышать семи рабочих дней. При положительных результатах проверки выполняется платеж по аккредитиву. Для этого исполняющий банк сумму реестра зачисляет платежным поручением на счет экспортера (получателя денег). Платеж в полной сумме по отзывному аккредитиву исполняющий банк может провести, если на дату выставления документов он не получил от банка-эмитента распоряжения об отмене аккредитива или уменьшении его суммы. При этом исполняющий банк направляет банку-эмитенту второй экземпляр реестра счетов с прилагаемыми документами, а также третий экземпляр для использования его упомянутым банком и вручения плательщику. Если после платежа на аккредитиве осталась некоторая сумма неиспользованных денег, то она перечисляется на счет, средства которого были использованы для формирования суммы аккредитива. Сумма

кредита с начисленными на нее процентами погашается в обычном порядке.

Исполняющий банк вправе "закрыть" аккредитив: по истечении срока его действия (в сумме аккредитива или его остатка); в связи с отказом получателя средств (экспортером) от использования аккредитива (полностью или частично) до истечения даты его действия; при отзыве аккредитива (полностью или частично) банком-эмитентом, в том числе по требованию плательщика либо после получения согласия получателя средств по безотзывному аккредитиву. Возврат суммы по покрытому (депонированному) аккредитиву оформляет исполняющий банк платежным поручением одновременно с закрытием аккредитива по перечисленным причинам. Порядок отзыва непокрытого (гарантированного) аккредитива устанавливается соглашением банка-эмитента с исполняющим банком.

Чек - документ для выполнения безналичных расчетов, содержащий письменное распоряжение юридического лица - владельца чека (чекодателя) банку о выплате указанной в нем суммы юридическому лицу - получателю платежа (чекодержателю), в пользу которого выдан чек.

Необходимо отметить, что согласно Положению N 2-П чек - это **ценная бумага**. Напомним, однако, что в соответствии с ПБУ 19/02 к ценным бумагам относятся активы, представляющие собой **финансовые вложения**, которые приобретаются исключительно для получения доходов (желательно - быстрых). Значит, чек, предназначенный для обслуживания платежного безналичного оборота, регламентируемого Положением N 2-П, **не относится к ценным бумагам**, следовательно, не учитывается в составе финансовых вложений. Являясь не более чем платежным документом, поручением произвести платеж, ценной торговой бумагой, чек, по сути, превращается в **квазиденьги**, т.е. в активы, которые не представляют собой законченные средства платежа, но используются для погашения обязательств.

Бланки чеков, изготовленные типографским способом и снабженные последовательной нумерацией, каждый в отдельности или сброшюрованные в **чековые книжки**, учитываются на забалансовом счете 006 "Бланки строгой отчетности" в условной стоимостной оценке и по количеству (номерам), а также по должностным лицам, которым приказом руководителя организации делегировано право их использования. Чекодатель вправе выставлять чеки, если он располагает и может распоряжаться свободными деньгами на указанные цели. Плательщиком по чекам выступает банк-эмитент, в котором хранятся деньги чекодателя. Чек плательщик оплачивает из денег, принадлежащих чекодателю. Чекодатель не может отозвать чек до истечения срока для его предъявления к оплате. Чек, предъявленный для получения платежа в банк, обслуживающий чекодателя, равносителен предъявлению чека к оплате. Плательщик по чеку несет риски оплаты подложного, похищенного или потерянного чека. Чекодатель вправе приостановить платеж по чеку, если в установленный срок уведомит банк об отказе от ранее выданного чека. Чек, оплаченный банком, погашается и возвращается организации - владельцу счета. Таким образом, юридическое лицо завершает денежные безналичные расчеты деньгами, а чек остается лишь письменным поручением банку выполнить платеж. Согласно ГК РФ и установленным банковским правилам различают чеки **именные** (на определенное должностное лицо), **ордерные** (выписанные в пользу какого-либо лица), **предъявительские** (выдан на предъявителя). **Не следует отождествлять эти чеки с денежным чеком**, который, как отмечалось ранее, относится к расходным банковским документам и приходным кассовым документам на деньги, полученные для выдачи персоналу по обязательствам, относящимся к оплате труда и выплатам по социальному пакету.

Для осуществления безналичных расчетов могут применяться чеки, выпускаемые кредитными организациями, применять которые могут лишь клиенты данного кредитного учреждения. Они **не применяются** для расчетов через подразделения расчетной сети Банка России. Форму чека кредитная организация определяет самостоятельно, однако чек должен содержать все обязательные реквизиты, предусмотренные ГК РФ и выпускающим банком. Порядок обращения чеков, выпускаемых кредитными организациями, устанавливается договором о расчетах чеками, заключаемым между кредитной организацией и клиентом.

В современной хозяйственной практике применяются чеки из **лимитированных чековых книжек**, которые эмитируются коммерческими банками в порядке расчетно-кассового обслуживания клиентов. Чеки оплачивают расчетно-кассовые центры (РКЦ) Банка России. Для получения чековой книжки организация представляет в банк заявление с необходимыми дополнительными документами и получает чековую книжку, в которой банк предварительно заполняет постоянные реквизиты во всех чеках. В специальной графе каждого чека указыва-

ется сумма (лимит), на которую его можно выписать. Вместе с чеком кредитная организация выдает клиенту чековую (идентификационную) карточку для идентификации его паспортных данных и подписи. При расчетах чеками в них указываются необходимая (но не более лимитной) сумма, подлежащая выплате плательщиком согласно поручению, номер счета, с которого должен быть выполнен платеж, дата и место составления чека; информация заверяется подписью чекодателя. Чекодержатель сдает по определенному графику принятые им чеки, перечисленные в препроводительной ведомости и реестре чеков. Получив реестр и чеки, кредитная организация сначала должна убедиться по формальным признакам в подлинности чеков, после чего передать документы РКЦ Банка России, который осуществляет внутригородские расчеты чеками путем проведения зачета взаимных требований. Если же чекодатель и чекодержатель являются клиентами одного банка, то банк списывает указанную в чеке сумму с чекового счета чекодателя (должника) и переводит на счет чекодержателя (получателя). На территории РФ чек подлежит оплате в течение 10 дней, если он выписан на территории РФ; 20 дней, если выписан на территории государств - членов СНГ; 70 дней, если он выписан на территории другого государства.

Платежное требование представляет собой банковский документ, который содержит требование получателя денег (поставщика, подрядчика), юридически обоснованное хозяйственным договором с плательщиком (покупателем, заказчиком) о списании кредитной организацией денег с банковского счета плательщика при его полном или частичном согласии и зачислении денег на банковский счет получателя. Эти документы применяются при расчетах за поставленные МПЗ, выполненные и принятые работы и оказанные услуги, газоэнерго-снабжение и других расчетах, характерных для обычной и других видов деятельности организаций, предусмотренных договором. Получатель денег предъявляет в банк получателя средств два экземпляра реестра (список по форме, установленной Положением N 2-П), передаваемых на инкассо платежных требований (банковская операция, посредством которой банк по поручению клиента получает причитающуюся ему сумму). Проверенные банком расчетные документы в принятом реестре платежных требований последний экземпляр счетов возвращается с экземпляром реестра получателю средств. Записи о не принятых по тем или иным причинам документах вычеркиваются из реестров и тоже возвращаются клиенту. При этом банк принимает обязательства доставки документов клиенту в порядке, предусмотренном договором между банком и клиентом. Оплата расчетных документов выполняется по мере поступления денег на счет плательщика в очередности, установленной законодательством РФ и договором между кредитным учреждением и клиентом. Допускается частичная оплата платежных требований, ранее не оплаченных в связи с нехваткой средств на счете (банковская картотека N 2 "Расчетные документы, не оплаченные в срок"). Частичная оплата платежных требований оформляется **платежным ордером** (банковской формы) и выполняется в том же порядке, что и частичная оплата платежных поручений. Копия платежного ордера направляется клиенту в качестве оправдательного документа.

По аналогии используются в безналичных расчетах **инкассовые поручения**, составляемые на типовых банковских бланках. Инкассовые поручения применяются для безакцептного взыскания долга в соответствии с законодательством, включая взыскание денег органами, выполняющими контрольные функции; взыскание денег по исполнительным документам, а также при условиях основного договора, которыми предусмотрено предоставление банку, обслуживающему плательщика, права на списание денег со счета плательщика в ситуациях, указанных в договоре.

Банк, в котором открыты счета клиентов, обязан по первому требованию или в иные сроки, предусмотренные взаимным договором, выдавать владельцу счета **выписку из того или иного счета**, которая представляет собой точную копию лицевого банковского счета клиента. Формы выписок могут незначительно различаться, но схема их ведения и содержания одна: дата, месяц, остаток денег на начало даты; приход: номер, дата расчетного документа, платежного ордера, объявления о вносе денег наличными и т.п., сумма, в том числе НДС или иные налоговые платежи, указанные в расчетных документах и предусмотренные НК РФ, итого сумма - приход с остатком (по банковской методологии - кредитовая сторона выписки); расход: дата, месяц, расчетный и другие расходные документы, сумма, в том числе НДС или иные налоговые платежи, указанные в документах и предусмотренные НК РФ, итого сумма - расход (по банковской методологии - дебетовая сторона выписки); остаток денег по выписке за отчетную дату (кредитовая сторона выписки). К каждой записи в выписке бух-

галтерия владельца счета прилагает экземпляр оправдательного документа, одновременно проверяются арифметические итоги. На определенном поле оправдательного документа вручную проставляются кредитовый счет, субсчет (поступление денег из разных источников) или дебетовый счет, субсчет (расход денег по учетным позициям их целевого использования).

Технология автоматизированной обработки и проверки выписок предусмотрена всеми эксплуатируемыми в России программными продуктами обеспечения бухгалтерского учета. Необходимо отметить, что операционный (аналитический) банковский учет движения и остатков денег на лицевых счетах клиентов также полностью автоматизирован, четко определены все точки контроля на входе и выходе информации и в подсчетах суммовых итогов. В связи с этим ошибки в выписках практически исключены, что не освобождает владельца счета от обязанности контролировать содержание выписки (например, не включен ли расчетный документ другой организации в выписку клиента) и от сплошных арифметических проверок итогов. При обнаружении ошибок обе стороны должны принять оперативные меры к внесению в выписки необходимых корректировочных записей (до составления бухгалтерских балансов клиента и банка).

Как видим, выписка из того или иного счета клиента содержит полную информацию для бухгалтерского учета наличия и движения денег на счете клиента в кредитной организации. Однако в банковских выписках (лицевых счетах) нет корреспондирующих счетов, предусмотренных типовым Планом счетов, поскольку банки ведут бухгалтерский учет по правилам бюджетного учета со специальными дополнениями и уточнениями Банка России. В связи с этим в бухгалтерском учете владельца счета все данные выписки практически дублируются и лишь дополнительно дебетовые (кредитовые) обороты в целом по выписке группируются по корреспондирующим счетам.

В типовой журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для учета безналичного денежного оборота предусмотрен ряд отдельных (заметим, совершенно одинаковых по форме) учетных регистров:

- **ведомость N 2** - по дебету счета 51 "Расчетные счета" в кредит счетов (доходные и иные поступления) и **журнал-ордер N 2** по кредиту счета 51 в дебет счетов (выбытие средств по целевому назначению в национальной валюте);

- **ведомость N 2** по дебету счета 52 в кредит счетов (доходные и иные поступления денежных средств в иностранной валюте) и **журнал-ордер N 2** по кредиту счета 52 в дебет счетов (выбытие средств по целевому назначению в иностранной валюте);

- **ведомость N 3** по дебету счета 55 "Специальные счета в банках" в кредит счетов (формирование средств на аккредитивах, чековых книжках и других средств специального назначения на банковских счетах в национальной валюте) и **журнал-ордер N 3** - по кредиту счета 55 (выбытие денег из специальных счетов по целевому назначению).

Эти регистры заполняются по общей схеме: дата каждой выписки в рамках отчетного периода, общая сумма по документу с одновременным ее распределением по корреспондирующим счетам, итого по строке (контрольная балансировка по строке), общий итог по выписке и итоги по корреспондирующим счетам (контрольная балансировка по выписке). И так - по всем выпискам из счетов по датам отчетного периода. После обработки выписок за последнюю дату в ведомостях N N 2 и 3 и в журналах-ордерах N N 2 и 3 подсчитываются итоговые обороты за отчетный период по дебету (кредиту) соответствующего счета учета денежных средств, корреспондирующим счетам (контрольная балансировка по регистру) и исчисляются остатки денег на банковском счете (сальдо на начальную и конечную даты выписки, в том числе за последнее число отчетного периода, должны составлять одинаковые суммы как в выписке, так и в учетном регистре, исключений из этого правила нет). Итоговые данные должны быть перенесены в главную книгу. Рассмотренные регистры учета денежного оборота нередко используют организации - владельцы банковских счетов в электронных программах обеспечения бухгалтерского учета.

Современные электронные программы обеспечения бухгалтерского учета позволяют организациям - владельцам банковских счетов совместить выписки с учетными регистрами. Для этого выписки необходимо дополнить графами "Дебет счета", "Кредит счета" (по документу, в целом по выписке), "Сальдо на начало отчетной даты", "Сальдо на конец отчетной даты". Все дебетовые и кредитовые обороты, учтенные на корреспондирующих бухгалтерских счетах, подсчитываются по выписке в целом на дату выписки, нарастающими итогами

по дебету и кредиту счетов за отчетный период и в целом за отчетный период. В первой и последней выписках подтверждаются данные о сальдо денег на том или ином банковском счете (контроль выполняется автоматически). Кроме того, в выписке напротив каждого корреспондирующего счета необходимо предусмотреть коды движения денежных средств, суммы по которым потребуются для составления бухгалтерского отчета о движении денежных средств, итогами за отчетный период и накопительными итогами с начала отчетного года.

Для учета денежных средств предназначены счета с 50 по 57, все счета активные. Счета и субсчета вводятся организацией в зависимости от наличия объектов учета.

Счет 50 «Касса» предназначен для обобщения информации

наличии и движении денежных средств в кассах организации. Касса должна быть оборудована соответствующими средствами обеспечения безопасности хранения наличных денежных средств. С кассиром заключается договор о материальной ответственности. Если главный бухгалтер совмещает обязанности кассира, то это должно быть оформлено приказом руководителя в установленном порядке.

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

Д	Счет 50	К
St - наличие денежных средств 0 в кассе на начало отчетного периода		
Поступление денежных средств в кассу		Выбытие денежных средств из кассы
St - остаток денежных средств 2 в кассе на конец отчетного периода		

Субсчета:

50-1 "Касса организации";

50-2 "Операционная касса";

50-3 "Денежные документы".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Денежные средства, снятые со счетов банка, оприходованы в кассу	50	51, 52
Поставщик вернул в кассу излишне уплаченные ему денежные суммы; поставщик вернул в кассу аванс под предстоящую поставку материальных ценностей (работ, услуг)	50	60
Поступили денежные средства в кассу в погашение дебиторской задолженности за проданную поставщиком продукцию (работы, услуги), основные средства и прочие активы; покупатель внес в кассу аванс за предстоящую поставку продукции (работ, услуг)	50	62, 76

Поступили в кассу денежные средства, полученные в качестве кредита, займа	50	66, 67
Возвращены в кассу неизрасходованные подотчетные суммы	50	71
Поступили в кассу денежные средства от работников организации (возврат займа, возмещение материального ущерба и др.)	50	73
Внесены денежные средства в кассу наличными в качестве вклада в уставный капитал	50	75-1
Поступили в кассу денежные средства от прочих дебиторов	50	76
Поступили наличные денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги) и прочее имущество организации	50	90-1, 91-1
Внесены наличные денежные средства из кассы на расчетный счет, валютный счет	51, 52	50
Выданы из кассы денежные средства в погашение долгов перед поставщиками и прочими кредиторами	60, 76	50
Возвращены излишне уплаченные покупателем (заказчиком) наличные денежные средства	62	50
Возвращен из кассы кредит, заем	66, 67	50
Выдана из кассы заработная плата работникам организации	70	50
Выданы денежные средства работникам организации под отчет	71	50
Выданы займы работникам организации	73	50
Выданы дивиденды учредителям	75-2	50
Выплачена работникам из кассы депонированная заработная плата	76	50
Выявлена недостача денежных средств в кассе	94	50

Счет 51 «Расчетные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации, открытых кредитных организациях.

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета 51 «Расчетные счета» отражается списание денежных средств расчетных счетов организации. Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежнорасчетных документов.

Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

0 на расчетном счете на начало отчетного периода	Расход денежных средств с расчетного счета
Поступление денежных средств на расчетный счет	
St - остаток денежных средств 2 на расчетном счете на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Сданы денежные средства из кассы на расчетный счет	51	50
Возвращены на расчетный счет неиспользованные суммы аккредитива, чековой книжки и прочих счетов	51	55
Зачислены денежные средства, числившиеся в пути, на расчетный счет	51	57
Отражен возврат ранее предоставленного займа	51	58
Возвращены поставщиками переплаченные им суммы	51	60
Зачислена на расчетный счет выручка за проданную продукцию (работы, услуги), основные средства, прочие активы; получен аванс от покупателей под поставку продукции (работ, услуг)	51	62
Зачислены на расчетный счет суммы полученных краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов	51	66, 67
Поступили на расчетный счет денежные средства в качестве вклада в уставный капитал	51	75-1
Зачислены на расчетный счет денежные средства от прочих дебиторов	51	76
Поступили на расчетный счет денежные средства за проданные продукцию (товары, работы, услуги) и прочее имущество	51	90-1, 91-1
Поступили в кассу денежные средства из банка с расчетного счета	50	51
Зачислены денежные средства на специальные счета в банке	55	51
Направлены денежные средства с расчетного счета на покупку иностранной валюты	57	51
Оплачена с расчетного счета стоимость приобретенных финансовых вложений	58	51
Погашена задолженность перед поставщиком (подрядчиком) и выдан поставщику (подрядчику) аванс	60	51

Списаны с расчетного счета денежные средства в погашение краткосрочного и долгосрочного кредитов (займов) и процентов по ним	66, 67	51
Уплачены с расчетного счета налоги и сборы в бюджет	68	51
Уплачены с расчетного счета страховые взносы	69	51
Выданы под отчет денежные средства с расчетного счета	71	51
Направлены денежные средства на выплату дивидендов (доходов) учредителям организации	75-2	51

Счет 52 «Валютные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Учет ведется аналогично счету 51 «Расчетные счета». Средства на валютных счетах подлежат пересчету в валюту Российской Федерации на последний день отчетного периода. При этом образуются курсовые разницы, которые относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Приведем пример:

Сальдо по Дт 52 на предыдущую отчетную дату: 1 000 долларов по курсу 62,00 руб. = 62 000 руб.

Курс на отчетную дату 62,50 руб., соответственно производится перерасчет: 1 000 62,50 = 62 500 руб.

Положительная курсовая разница: Дт 52 Кт 91 500 руб.

Д	Счет 52	К
St - наличие денежных средств 0 на валютном счете на начало отчетного периода		
Поступление денежных средств на валютный счет		Расход денежных средств с валютного счета
St - остаток денежных средств 2 на валютном счете на конец отчетного периода		

Субсчета:

52-1 "Валютные счета внутри страны";

52-2 "Валютные счета за рубежом".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит

Поступила иностранная валюта от иностранных покупателей и кредиторов	52	62, 76
Направлены валютные средства на продажу	57	52
Куплена иностранная валюта	57	51
Удержано банком вознаграждение за покупку валюты	91-2	51, 52, 57
Использована иностранная валюта: - валютные средства перечислены поставщику в оплату материальных ценностей;	60, 76	52
- наличная валюта получена в кассу для оплаты командировочных расходов	50	52
Курсовые разницы: - положительная курсовая разница;	52	91-1
- отрицательная курсовая разница	91-2	52

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами

аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

счета 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты *субсчета*: 551 «Аккредитивы»:

Дт 55 Кт 51, 52, 66 перечислены денежные средства на аккредитив

Дт 60 Кт 55 списаны денежные средства с аккредитива в оплату поставщику после предъявления соответствующих договору отгрузочных и прочих документов

Дт 51, 52 Кт 55 возврат неиспользованных средств с аккредитива

На субсчете 55-2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках.

На субсчете 553 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады:

Дт 55 Кт 51, 52 перечислены денежные средства на депозитный счет Дт 55 Кт 91 начислены проценты по депозитному вкладу Дт 51, 52 Кт 55 возврат депозитного вклада с процентами.

Д	Счет 55	К
St - наличие денежных средств 0 на специальных счетах на начало отчетного периода		
Поступление денежных средств на специальные счета		Расход денежных средств со специальных счетов
St - остаток денежных средств 2 на специальных счетах на конец отчетного периода		

Субсчета:

55-1 "Аккредитивы";

55-2 "Чековые книжки";

55-3 "Депозитные счета".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
С расчетного (валютного) счета перечислены денежные средства на специальные счета в банке	55	51, 52
Перечислены денежные средства со специального счета поставщикам, прочим кредиторам	60, 76	55
Возвращены неиспользованные средства со специальных счетов	51, 52	55

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

Дт 57 Кт 50 сдана наличная выручка инкассаторам

Дт 51 Кт 57 денежные средства зачислены на расчетный счет

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 «Переводы в пути» обособленно. При покупке и продаже иностранной валюты, если операции производятся не в течение одного рабочего дня, на счете 57 «Переводы в пути» могут возникать курсовые разницы, которые относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дт 57 Кт 51 перечислено банку на покупку иностранной валюты

Дт 52 Кт 57 зачислена на валютный счет приобретенная иностранная валюта

Дт 91 Кт 57 или Дт 57 Кт 91 отражена отрицательная или положительная курсовая разница.

Д	Счет 57	К
St - наличие денежных средств, 0 находящихся в пути на начало отчетного периода		
Зачисление денежных средств в переводы в пути		Зачисление средств из переводов на соответствующие счета
St - остаток денежных средств, 2 находящихся в пути на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Осуществлены денежные переводы из кассы, с расчетного счета	57	50, 51
Перечислена банку валюта для продажи	57	52
Денежные средства за проданную продукцию (товары, работы, услуги) и прочее имущество поступили в банк, но не зачислены на расчетный счет организации	57	90-1, 91-1
Поступили в кассу, на расчетный счет денежные средства, находящиеся в пути	50, 51	57
Зачислена приобретенная иностранная валюта на валютный счет	52	57

2 Учет финансовых вложений

Финансовые вложения в общеэкономическом смысле представляют собой инвестиции денежными средствами и иным имуществом, в том числе имущественными и другими правами, имеющими стоимостную оценку, направляемые на создание особого вида производственных активов, отличающихся от временного доходного использования свободных денежных средств и составляющих определенную группу финансовых активов.

Результаты финансовых вложений обычно имеют форму долгосрочных и краткосрочных производственных активов, от использования которых прогнозируется сравнительно стабильный, желателен быстрый, доход с капитала или другой положительный результат, скажем, увеличение собственного капитала, получение запланированной доли в собственном капитале другой организации или сохранение капитала от обесценения. Вместе с тем финансовый актив как результат финансовых вложений не является денежными средствами или дебиторской задолженностью: он представляет собой **право** на получение определенной суммы денежных средств в установленный срок и согласно документу, удостоверяющему это право (договору, ценной бумаге и др.).

Российский бухгалтерский учет финансовых вложений в организациях, являющихся юридическими лицами, за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений, регламентируется Положением по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" (ПБУ 19/02). Этим стандартом установлены, в частности, критерии принадлежности активов к финансовым вложениям, их перечень, процедуры бухгалтерского признания, порядок первоначальной и последующей оценок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности; изложены бухгалтерские процедуры учета поступления и выбытия финансовых вложений; определены состав и порядок бухгалтерского признания доходов и расходов, сопутствующих движению финансовых вложений. В Приложении к стандарту приведены примеры расчета оценки единицы бухгалтерского учета финансовых вложений способами средней первоначальной стоимости и ФИФО.

ФИФО (англ. first - in, first - out (FIFO)) - способ оценки запасов и финансовых вложений, при котором первоначальная стоимость первой партии купленных активов включается в фактическую себестоимость первой партии проданных активов, а первоначальная стоимость последней партии активов, проданных в отчетном периоде, относится на фактическую себестоимость активов, оставшихся на конец отчетного периода. Во время роста цен на активы оценка способом ФИФО приводит к завышению бухгалтерской прибыли.

Помимо ПБУ 19/02 российский бухгалтерский учет финансовых вложений регламентируется нормами:

- Плана счетов и Инструкцией по его применению;
- ПБУ 9/99 "Доходы организации";
- ПБУ 10/99 "Расходы организации";
- ПБУ 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности";
- ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам";
- Указаниями по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом;
- Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Внутрихозяйственный контроль соответствия операций с финансовыми вложениями действующему законодательству осуществляется на основании ГК РФ и Федеральных законов "Об акционерных обществах", "О рынке ценных бумаг", "О переводном и простом векселе", "Об ипотечных ценных бумагах", "Об ипотеке (залоге недвижимости)", "Об инвестиционных фондах" и др.

Некоторые вопросы обращения ценных бумаг регулируются также стандартами и другими аналогичными нормативными актами, утверждаемыми Службой Банка России по финансовому рынку.

Для признания финансовых вложений в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности необходимо, чтобы организация была стороной по сделке, завершённой принятием всех договорных условий, непосредственно относящихся к данному финансовому вложению. Это означает, что финансовые вложения могут быть приняты к бухгалтерскому учету, только если хозяйствующий субъект действительно приобрел права на получение экономических вы-

год от его использования и контроль над этим процессом.

Финансовые вложения признаются в бухгалтерском учете лишь при **одновременном выполнении нескольких условий**:

- имеется документально оформленное право на финансовые инвестиции и получение денежных средств или других активов, что должно быть обусловлено владением этим правом. Документы, свидетельствующие о приобретении права на результаты финансовых вложений, должны полностью соответствовать официальным формам, утвержденным в установленном порядке. Так, любая ценная бумага представляет собой документ типовой формы с набором обязательных реквизитов, регламентируемым законодательством России для определенного вида ценных бумаг. При несоответствии нормам закона или отсутствии обязательных реквизитов ценная бумага не может удостоверить имущественные права, что влечет за собой признание ее ничтожной;

- вместе с приобретением финансового актива принимаются **экономические риски**, свойственные инвестиционной деятельности. Среди многих экономических рисков можно отметить снижение курса еврооблигаций; затруднение доступа российских эмитентов к ценным бумагам на зарубежных рынках капитала и, как следствие, снижение цен на российские акции в Российской торговой системе; существенное снижение стоимости и волатильность (англ. rate volatility - непостоянство, изменчивость) курса на бирже в определенные периоды на рынке ценных государственных бумаг и корпоративных облигаций; вероятность и случайность наступления страховых случаев; возможные изменения процентных ставок; инфляционные процессы;

- существует всесторонне обоснованная уверенность в получении планируемых экономических выгод от использования финансовых вложений в будущем: сумм полученных процентов, дивидендов, доходов от превышения стоимости продажи объектов финансовых вложений над их учетной стоимостью, других доходных поступлений.

Приведенные условия признания финансовых активов позволяют отметить, что кроме получения прибыли их объединяет **дата перехода права на получение (поставку) финансового актива и контроль его использования**. Так, если организация заключила договор с другой организацией о покупке пакета акций, но обе стороны или одна из них пока не исполнили договорных обязательств, то сумма произведенного платежа в счет сделки организацией-покупателем рассматривается как выданный аванс (Д-т сч. 76, субсч. "Авансы выданные", К-т счетов учета денежных средств). Продавец полученную денежную сумму принимает к бухгалтерскому учету в составе кредиторской задолженности по полученным суммам авансов (Д-т счетов учета денежных средств К-т сч. 76, субсч. "Авансы полученные"). Если же ценные бумаги покупатель получил наличными, зачисленными на счет депо или на счет в реестре акционеров, т.е. согласно договору право собственности на ценные бумаги перешло к организации-покупателю (финансовые активы перешли под ее контроль), то они признаются в бухгалтерском учете упомянутого юридического лица в качестве финансовых активов независимо от даты оплаты.

В российском бухгалтерском учете финансовые вложения признаются **независимо от формы закрепления прав и обязанностей** сторон договора на осуществление финансовых вложений, в том числе от наличия такого договора. Важно, чтобы договор полностью соответствовал нормам ГК РФ, т.е. обеспечивал возможность уверенного определения экономических выгод, а уклонение от исполнения договора обеими сторонами исключалось либо сопровождалось применением существенных правовых санкций. Для идентификации финансовых активов при определении наличия или отсутствия прав на их получение необходимо учитывать в первую очередь экономическую сущность договора.

К объектам финансовых вложений относятся активы, представляющие собой результаты финансовых инвестиций организации:

- **в государственные и ценные муниципальные бумаги, а также ценные бумаги других организаций**, приобретенные в соответствии с договорами, не противоречащими действующему законодательству, включая долговые ценные бумаги, в которых определены дата и стоимость погашения;

- **в долевое участие в организациях**, которое определяется стоимостью имущественного начального и последующих вкладов в уставный (складочный) капитал других организаций, в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ;

- **в целевые паевые взносы потребительских обществ** - стоимость имущественного

целевого паевого взноса в потребительское общество для финансирования его инвестиционной деятельности;

- **в займы другим организациям** под векселя и иные долговые обязательства; займы организации своим работникам, как было сказано ранее, к финансовым вложениям не относятся и учитываются в составе внутрихозяйственной дебиторской задолженности на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям";

- **в депозитные вклады в кредитных организациях;**

- **в качестве вклада организации-товарища** в общее имущество по договору о совместной деятельности в форме простого товарищества; эти вклады составляют активы, внесенные организацией-товарищем в совместное имущество по договору о совместной деятельности в форме простого товарищества. Вклады оцениваются по стоимости, учтенной на бухгалтерском балансе на дату вступления договора в законную силу. Финансовые активы, переданные в совместное имущество простого товарищества, принимаются к бухгалтерскому учету на дату их фактической передачи организации-товарищу, ведущей общие дела по договору. В деятельности, осуществляемой по договорам о совместно совершаемых операциях и совместно используемых активах, финансовые вложения **не формируются;**

Учет финансовых вложений ведется в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [32].

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий:

– наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование у организации права на финансовые вложения

на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

– переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

– способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т. п.).

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

– суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений. Приведем пример:

Дт 58 Кт 76 отражена стоимость финансовых вложений и прочие затраты, связанные с их приобретением

Дт 19 Кт 76 отражен НДС по приобретенным финансовым вложениям

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которому не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

– по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;

– по средней первоначальной стоимости;

– по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Счет 58 «Финансовые вложения» предназначен для обобщения информации о наличии и движении инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

Аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения» ведется по видам финансовых вложений и объектам, в которые осуществлены эти вложения (организациям – продавцам ценных бумаг; другим организациям, участником которых является организация; организациям-заемщикам и т. п.). Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о краткосрочных и долгосрочных активах. При этом учет финансовых вложений в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 58 «Финансовые вложения» обособленно.

Д	Счет 58	К
St - стоимость финансовых активов 0 и сумма незаконченных финансовых вложений на начало отчетного периода		
Приобретение активов		Выбытие активов
St - стоимость финансовых активов 2 и сумма незаконченных финансовых вложений на конец отчетного периода		

Субсчета:

58-1 "Паи и акции";

58-2 "Долговые ценные бумаги";

58-3 "Предоставленные займы";

58-4 "Вклады по договору простого товарищества".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Приняты к учету финансовые вложения	58	50, 51, 62, 76
Списана учетная стоимость выбывших финансовых вложений	91-2	58
Начислен доход от финансовых вложений	58 (76)	91-1

Схемы движения бухгалтерской информации по счету 58

начисление дохода

Счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» предназначен для обобщения информации о наличии и движении резервов под обесценение финансовых вложений организации. Резервы могут создаваться, если рыночная стоимость финансовых вложений становится ниже первоначальной стоимости.

Характеристика счета 59 "Резервы под обесценение финансовых вложений"

Д	Счет 59	К
	St - величина резерва на начало 0 отчетного периода	
Использование резерва	Создание резерва	
	St - величина резерва на конец 2 отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Создан резерв под обесценение финансовых вложений	91-2	59
Уменьшена сумма резерва в связи с выбытием финансовых вложений, по которым был создан резерв	59	91-1

3. Учет вложений во внеоборотные активы (капитальные вложения)

Правовое и методологическое обеспечение бухгалтерского учета капитальных вложений регламентируется:

- Федеральным законом N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений";
- Положением по бухгалтерскому учету "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" ПБУ 17/02;
- Положением по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000;
- Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99;
- Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99;
- Положением по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011);
- Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций;
- Планом счетов и Инструкцией по его применению.

Бухгалтерский учет капитальных вложений (в российском бухгалтерском учете - вложения во внеоборотные активы) ведется на активном калькуляционном счете 08 "Вложения во внеоборотные активы" с типовыми субсчетами. Каждый из типовых субсчетов предназначен для учета формирования затрат по укрупненным видам капитальных вложений (например, субсчета 1 "Приобретение земельных участков", 2 "Приобретение объектов природопользования", 3 "Строительство объектов основных средств").

Организации, ведущие работы капитального характера по поиску, оценке месторождений и разведке полезных ископаемых на определенном участке недр, по которым документально доказана коммерческая целесообразность добычи, учитывают затраты на такие работы на отдельных субсчетах "Приобретение (собственное изготовление) материальных поисковых активов", "Приобретение (собственное изготовление) нематериальных поисковых активов".

На **дебете** счета 08 (на соответствующем субсчете) отражаются **капитальные затраты** с кредита счетов затрат и обязательств в оценке, принятой учетной политикой хозяйствующего субъекта. На **кредите** этого счета отражаются объекты **законченных и незаконченных капитальных вложений, списанных застройщиком (заказчиком) с бухгалтерского учета** по разным причинам, в оценке по инвентарной стоимости. Затраты на законченные капитальные вложения в оценке по инвентарной стоимости списываются в связи со сдачей объектов в эксплуатацию (за исключением НИОК и ТР) на дату принятия к бухгалтерскому учету их проектируемых результатов (новых объектов основных средств, нематериальных активов, существенных улучшений эксплуатируемых объектов основных средств и др.). Затраты на незаконченные капитальные вложения могут быть списаны с бухгалтерского учета и по другим основаниям: продажа, гибель в результате чрезвычайных и иных форс-мажорных событий, ликвидация (разборка) не законченных строительством зданий и сооружений, выяснение бесперспективности НИОК и ТР в процессе выполнения работ и т.п.

Инвентарная стоимость отдельно взятого объекта законченных капитальных вложений представляет собой его **фактическую себестоимость**, которая исчисляется позаказным (индивидуальным) калькулированием по данным о фактических затратах, учтенных на соответствующем субсчете к счету 08 на дату ввода указанных внеоборотных активов в эксплуатацию или списания с бухгалтерского учета объектов незаконченных капитальных вложений по разным причинам.

Организации, специализирующиеся на выполнении лицензируемых работ по поиску, оценке и разведке полезных ископаемых на определенном участке недр, учитывают по кредиту соответствующего субсчета к счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" списание с бухгалтерского учета поисковых активов в связи с прекращением их признания на определенном участке недр при документальном подтверждении коммерческой целесообразности добычи либо бесперспективности добычи полезных ископаемых на этом участке недр. В первом случае материальные поисковые активы в оценке по остаточной стоимости переводятся в состав основных средств, нематериальные - в нематериальные активы (если эти объекты внеоборотных активов соответствуют условиям их признания в качестве внеоборотных активов). Предварительно необходимо списать с бухгалтерского учета суммы накопленных амортизационных отчислений, отраженные по объектам поисковых активов. При списании

нематериального поискового актива, имеющего прямое отношение к тому или иному объекту основных средств, остаточная стоимость упомянутого поискового актива относится на увеличение первоначальной стоимости этого объекта основных средств.

Если в течение отчетного периода добыча полезных ископаемых на определенном участке недр признана бесперспективной, то поисковые активы в оценке по остаточной стоимости списываются с бухгалтерского учета, за исключением поисковых активов, которые продолжают оставаться в эксплуатации на данном или ином участке недр. При этом доходы и расходы от их списания относятся на финансовые результаты (через прочие доходы и прочие расходы).

Сальдо, учтенное на счете 08 на дату отчетного периода, означает наличие (в оценке по фактической себестоимости, сложившейся на дату выбытия активов) незавершенных либо завершенных капитальных вложений, по разным причинам не принятых к бухгалтерскому учету. В бухгалтерском балансе упомянутое сальдо учитывается по статье актива "Прочие внеоборотные активы".

К **незавершенным** капитальным вложениям относятся вложения, находящиеся на стадии приобретения объектов капитальных вложений (включая приобретение прав на интеллектуальную собственность), строительства, проведения монтажных работ и работ по существенному улучшению эксплуатируемых основных средств, производства долгосрочных капитальных активов собственными силами и средствами инвестора.

Иначе говоря, незавершенные капитальные вложения представляют собой объекты капитальных вложений, по которым еще не получены проектируемые результаты, а также те, на которые по разным причинам были прекращены капитальные вложения (отсутствие финансирования, банкротство и т.п.), либо законченные капитальные вложения, по которым не сформирован пакет приемочных документов, необходимых для принятия объектов законченных капитальных вложений к бухгалтерскому учету. Отсутствие свидетельства о государственной регистрации объектов недвижимости как объектов законченных капитальных вложений не является препятствием к принятию таких объектов к бухгалтерскому учету (затраты на получение этого документа не являются капитальными и включаются в состав прочих расходов при формировании финансовых результатов от обычной деятельности застройщика).

В составе незавершенного капитального строительства учитываются также объекты капитального строительства, временно введенные в эксплуатацию (например, под пробную нагрузку) до ввода в действие всей стройки (очереди строительства, пускового комплекса).

Регистрами синтетического учета капитальных вложений являются:

- при типовой журнально-ордерной форме бухгалтерского учета - журналы-ордера № 6 по кредиту счета 60 (Д-т сч. 08, по субсчетам К-т сч. 60), 10-1 "Списания на непроизведенные счета" (Д-т сч. 08 К-т счетов хозяйственных средств, затрат и обязательств), 16 (К-т сч. 08, Д-т сч. 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 04 "Нематериальные активы", 91 "Прочие доходы и расходы", субсч. 2 "Прочие расходы");

- при использовании современных средств электронно-вычислительной техники и программных продуктов - учетные регистры отчетного периода: **ведомости** по номерам дебетуемого синтетического счета, субсчета, номерам смет, кредитуемых счетов хозяйственных средств, затрат и обязательств, суммам по кредитуемым счетам по каждому первичному документу (номер, название, дата), всего по кредитуемым счетам, всего по субсчету за отчетный период, всего с начала капитальных вложений; **сводная ведомость** по синтетическому счету, суммовым итогам кредитуемых счетов по номерам субсчетов (данные каждой из предыдущих ведомостей), всего по кредитуемым счетам за отчетный период по каждому из субсчетов, всего с начала капитальных вложений по кредитуемым счетам, итого по синтетическому счету, субсчету.

Регистрами аналитического учета капитальных вложений являются:

- при типовой журнально-ордерной форме - **ведомость № 17 "Учет капитальных вложений"**, которая ведется по дебету каждого из субсчетов, внутри - по каждому объекту капитальных вложений и статьям затрат (по данным кредитуемых счетов и первичных документов), итогам за отчетный период и с начала капитальных вложений; **ведомость № 17/1 "Инвентарная стоимость законченных капитальных вложений"**. При вводе в эксплуатацию или продаже законченных капитальных вложений определяется их инвентарная стоимость либо исчисляется итоговая сумма затрат на не законченные строительством объекты,

по разным причинам подлежащие списанию с бухгалтерского учета. Обе названные суммы представляют собой общий итог по статьям затрат по каждому объекту и в целом по ведомости (по определенному объекту капитальных вложений, внутри (по горизонтали ведомости) подсчитываются итоговые суммы по каждой статье затрат, затем (по вертикали ведомости) - итоговые суммы по всем статьям затрат (кредитуемым счетам) и в целом по объекту. Для каждого объекта капитальных вложений в ведомости отводится отдельный лист, а при необходимости - несколько листов;

- при использовании специальных программных продуктов - ведомости по номеру каждого субсчета, коды статей затрат, каждого объекта капитальных вложений, всего по коду объекта и кодам затрат за отчетный период, всего по кодам объектов и кодам затрат за отчетный период и накопительными итогами с начала капитальных вложений, итого по субсчету.

Основные средства и нематериальные активы включаются в состав внеоборотных активов организации и отражаются в соответствующем разделе бухгалтерского баланса. При принятии к учету объектов основных средств и нематериальных активов организации обязаны вести предварительный учет всех затрат, формирующих первоначальную стоимость, на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота.

счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут быть открыты *субсчета* по объектам основных средств и нематериальных активов.

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются фактические затраты застройщика, включаемые в первоначальную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и других соответствующих активов. К ним могут относиться затраты на выполнение строительно-монтажных работ, приобретение объектов природопользования, оборудования, транспортных средств и т. п., транспортно-заготовительные расходы, затраты на монтаж и доведение до состояния, пригодного к использованию, затраты на приобретение или создание объектов интеллектуальной собственности и другие аналогичные затраты.

Все указанные затраты отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» без учета НДС. Суммы НДС, уплаченные поставщикам, отражаются на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Бухгалтерские записи по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

при приобретении материальных ценностей, работ, услуг, оказываемых другими организациями:

Дт 08 Кт 60, 76 на сумму полученных материальных ценностей или оказанных услуг
Дт 19 Кт 60, 76 на сумму НДС

если организация выполняет работы самостоятельно (работы, выполненные хозяйственным способом):

Дт 08 Кт 70 на сумму заработной платы, начисленной работникам Дт 08 Кт 69 на сумму взносов в социальные фонды Дт 08 Кт 10 на сумму израсходованных материалов Дт 08 Кт 02 на сумму начисленной амортизации

Дт 08 Кт 23 на сумму работ, выполненных вспомогательными подразделениями

Дт 08 Кт 97 на сумму расходов будущих периодов, подлежащих списанию в отчетном периоде

при поступлении основных средств и нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал:

Дт 08 Кт 75

при безвозмездном поступлении:

Дт 08 Кт 98

Сформированная *первоначальная стоимость* объектов основных средств, нематериальных активов и других, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств, нематериальных и других внеоборотных активов, а также формирования основного стада.

Основными документами, отражающими формирование затрат по поступлению основных средств и нематериальных активов являются: договора с поставщиками и подрядчиками, акты приемки выполненных работ (при оказании работ, услуг) или накладные на получение товарно-материальных ценностей (при приобретении товаров), счета-фактуры. Принятие к учету объектов основных средств и нематериальных активов отражается соответствующими актами.

Характеристика счета 08 "Вложения во внеоборотные активы"

Д	Счет 08	К
St - величина вложений в объекты 0 внеоборотных активов на начало отчетного периода		
Затраты, связанные с приобретением и созданием активов	Приемка объектов на учет	
St - величина вложений в объекты 2 внеоборотных активов на конец отчетного периода		

Субсчета:

08-1 "Приобретение земельных участков";

08-2 "Приобретение объектов природопользования";

08-3 "Строительство объектов основных средств";

08-4 "Приобретение отдельных объектов основных средств";

08-5 "Приобретение отдельных объектов нематериальных активов";

08-6 "Перевод молодняка животных в основное стадо";

08-7 "Приобретение взрослых животных";

08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Сдано в монтаж оборудование к установке	08	07
Отражены затраты, связанные с вложениями во внеоборотные активы	08	60, 76, 10, 23, 70, 69
Приняты к учету объекты основных средств, нематериальные активы	01, 04	08

3.1. Учет основных средств

Основные средства – средства труда, которые длительное время в неизменной форме функционируют в процессе производства и постепенно переносят свою стоимость на себестоимость продукции через амортизационные отчисления.

Нормативно-методологическое обеспечение бухгалтерского учета основных средств включает в себя ряд учетных стандартов прямого действия:

- Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" (ПБУ 6/01);
- Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкцию по его применению;
- Указания по отражению в бухгалтерском учете операций по договору лизинга;
- Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом;
- Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94;
- Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99);
- Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99);
- Положение по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" (ПБУ 20/03);
- Положение по бухгалтерскому учету "Учет затрат на освоение природных ресурсов" (ПБУ 24/2011).

Основные средства представляют собой материальные активы, признаваемые в бухгалтерском учете средствами труда и другим долгосрочным имуществом, эксплуатируемым в неизменной натурально-вещественной форме производственными и непроизводственными организациями и учреждениями независимо от рода их деятельности в течение срока полезного использования, превышающего 12 месяцев от даты ввода этих активов в эксплуатацию.

Для признания в бухгалтерском учете долгосрочного имущества в качестве объектов основных средств необходимо **одновременное** выполнение определенных условий:

- основные средства должны эксплуатироваться в том или ином виде обычной деятельности, при этом срок эксплуатации превышает 12 месяцев от даты ввода актива в эксплуатацию;
- объекты основных средств на дату их приобретения (возведения) не предназначены для последующей перепродажи;
- имеется твердая уверенность в том, что нормативная эксплуатация объектов основных средств обеспечит экономические выгоды в течение прогнозируемого срока их полезного использования.

Долгосрочное имущество **не принимается к бухгалтерскому учету** в составе основных средств, если не выполнено **хотя бы одно из** перечисленных условий. Аналогичный подход описан в МСФО 16 "Основные средства".

Таким образом, стоимостный критерий признания в бухгалтерском учете основных средств не предусмотрен ни в отечественном, ни в международном стандарте. Однако в отличие от МСФО 16 в ПБУ 6/01 сделано исключение и разрешается учитывать расход основных средств стоимостью **не более 100 000 руб. за единицу по аналогии с расходом материальных запасов**: учетная стоимость этих активов (специальных инструментов, приборов, специального производственного и хозяйственного инвентаря и т.п.) **полностью** включается в затраты соответствующего вида обычной деятельности организации на дату их отпуска в эксплуатацию.

Основные средства приобретаются в собственность для производственных, управленческих, социально-культурных, спортивных, образовательных и многих других нужд организации, а также для формирования запаса и передачи за плату во временное пользование (временное владение и пользование).

Срок полезного использования производственных объектов основных средств представляет собой период, в течение которого эксплуатация объектов основных средств обеспечивает экономические выгоды (доход) или удовлетворяет нужды управленческой, социальной и других видов деятельности организации, не предназначенных для получения дохода. Для некоторых групп объектов основных средств срок полезного использования устанавливается по количеству продукции, которое можно изготовить в результате эксплуатации

этих объектов, или по иным натуральным (условно-натуральным) показателям физического объема работ.

Для **непроизводственных объектов основных средств** срок полезного использования определяется продолжительностью их содержания (эксплуатации в определенном режиме) для технического и хозяйственного обслуживания определенного вида деятельности хозяйствующего субъекта непроизводственной сферы деятельности.

Срок полезного использования объекта основных средств обычно указывает поставщик (подрядчик) в техническом паспорте (технических условиях или ином документе). ГОСТами конструкторской и технологической документации предусмотрены параметральные данные объекта, комплексно характеризующие технико-экономические возможности его эксплуатации. Примером могут служить сведения о нормативном сроке службы двигателя внутреннего сгорания до и после первого капитального ремонта, мощности (производительности) механического и энергетического оборудования, максимальной нагрузке несущих конструкций зданий и сооружений, количестве лет эксплуатации электронно-счетной техники. Если такой информации нет, то организация-получатель вправе определить срок полезного использования по своей инициативе. Для этого необходимо запросить организацию-изготовителя или соответствующие научно-исследовательские институты, другие специализированные центры. Наконец, срок полезного использования объекта основных средств можно определить на основе данных независимой экспертизы либо самостоятельного прогноза ожидаемого физического износа в зависимости от планируемого режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительных ремонтов всех видов, нормативно-правовых ограничений использования объекта, например срока заключенного договора финансовой аренды.

Срок полезного использования, официально принятый при вводе объектов основных средств в эксплуатацию, **остается неизменным** до их выбытия и списания с бухгалтерского учета. Однако в порядке исключения он может быть продлен, если были выполнены и приняты работы по отдельным и неотделимым улучшениям, которые не были предусмотрены в первоначальном нормативе срока службы данного актива. Кроме того, организация вправе корректировать указанный срок при покупке объектов основных средств, находившихся в эксплуатации у продавца (в том числе по договору мены имущества), получении основных средств по договору дарения и другим безвозмездным основаниям, в качестве первоначального и дополнительного имущественного вклада в уставный (складочный) капитал. Информация о периоде полезного использования объектов основных средств у прежних владельцев не является единственным основанием для определения срока полезной эксплуатации при приеме таких активов, но может применяться для более обоснованного расчета срока их предстоящего полезного использования.

Фактический срок полезного использования объектов основных средств может быть более длительным или, напротив, короче предполагаемого в результате существенного влияния факторов, не предусмотренных первоначальным проектом производственного процесса, вынужденного пересмотра ассортимента продуктов труда, производимых с помощью соответствующих основных средств, политики в области технического обслуживания объектов. Однако в российской практике срок полезного использования объектов основных средств пересматривается лишь при реконструкции, модернизации и других работах капитального характера. При отсутствии таких улучшений первоначальный срок полезного использования, как уже было сказано, остается неизменным в течение всего времени эксплуатации основных средств. Отметим, что подобная практика отличается (не в лучшую сторону) от предписываемой МСФО 16.

Классификация основных средств - это группировка объектов основных средств по видам (техническим наименованиям каждого объекта в отдельности в его натурально-вещественной форме) и характеру их эксплуатации в определенном виде деятельности хозяйствующих субъектов.

В отечественном бухгалтерском учете основные средства классифицируются согласно действующему Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ). На основании этого стандарта ведется аналитический бухгалтерский учет по каждому наименованию (инвентарному номеру) и классификационным группам основных средств, разрабатываются и утверждаются нормативы планово-предупредительных ремонтов всех видов, систематизируются учетные данные для бухгалтерской и статистической отчетности об основ-

ных средствах.

По видам (предметному признаку) основных средств создается бухгалтерская и статистическая информация по классификационным группам: зданиям, сооружениям, машинам, передаточным устройствам, оборудованию, измерительным и регулирующим приборам и устройствам, вычислительной технике, транспортным средствам, инструменту, производственному инвентарю и принадлежностям (приспособлениям), хозяйственному инвентарю. По этому же признаку к основным средствам относятся рабочий, продуктивный, племенной скот, многолетние насаждения (садовые и лесные угодья и посадки), внутрихозяйственные и приобъектные дороги, а также капитальные вложения в коренное улучшение земель (стоимость в оценке по фактическим затратам осушительных, оросительных и других мелиоративных работ), в арендованные основные средства, земельные участки, объекты природопользования (воду, недра и другие природные ресурсы). Особую группу основных средств составляют объекты, используемые в деятельности по мобилизационной подготовке и мобилизации. Упомянутые активы учитываются в составе основных средств, даже если они не соответствуют рассмотренным ранее условиям признания основных средств в бухгалтерском учете.

По предметному и общеэкономическому содержанию классификации основных средств для бухгалтерского учета регламентируемые МСФО 16 и ПБУ 6/01 практически не различаются.

В аналитическом групповом (суммовом) учете основные средства классифицируются также по степени использования, отраслевой (промышленность, сельское хозяйство и т.д.) и правовой (собственные, арендуемые и др.) принадлежности. Такие классификации применяются в основном для подготовки бухгалтерской и статистической отчетности и начисления амортизации.

По степени использования различают основные средства, находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), ремонте, на консервации (выведенные из эксплуатации на определенное время), выведенные на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, в частичную ликвидацию.

По виду имущественных прав основные средства подразделяются следующим образом:

- принадлежащие организации на праве собственности, в том числе сданные в операционную (текущую) аренду за плату, переданные в безвозмездное пользование, хозяйственное ведение, доверительное управление без передачи права собственности на эти активы и без права их выкупа;

- находящиеся у организации на праве операционной аренды на возмездных началах, безвозмездного пользования, хозяйственного ведения или доверительного управления без приобретения прав собственности на объекты основных средств и права на их выкуп.

ОКОФ не следует отождествлять с **Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы** (далее - Классификация), которая утверждается Правительством РФ. Так, к первой группе Классификации относятся основные средства со сроком полезного использования от одного года до двух лет (конвейеры ленточные скребковые передвижные, машины и оборудование для зарядки взрывных скважин и др.), к четвертой группе - со сроком полезного использования от пяти до семи лет (электропередачи воздушные, скважина разведочная и др.). Классификация предназначена исключительно для **начисления амортизационных отчислений** по объектам основных средств применительно к нормам НК РФ в области налогообложения прибыли. Наряду с этим хозяйствующие субъекты вправе начислять амортизационные отчисления по основным средствам в бухгалтерском учете **согласно Классификации**. Использование этого права обеспечивает полное соответствие сумм амортизационных отчислений по основным средствам, начисляемым согласно правилам, принятым в бухгалтерском учете и налогообложении прибыли.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект - законченное устройство, включая приспособления и принадлежности к нему как его жизнеобеспечивающие составные части; конструктивно обособленный объект, предназначенный для выполнения определенных функций; отдельный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и совместно выполняющих общую работу. Названные предметы в отдельно взятом комплексе имеют общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированы на одном фундаменте, поэтому каждый предмет предна-

значен для работы только в составе комплекса. Например, санитарно-техническое, топливное и другое оборудование здания; двигатели, радиостанция, спасательные боты (лодки, плоты), навигационные и измерительные приборы, электростанция и другие единицы оборудования на судне морского и речного флота обеспечивают нормальную эксплуатацию здания и морского (речного) судна и составляют с ними один общий инвентарный объект. Однако это не означает возможности и оправдания обезлички такого имущества. Каждый предмет как часть комплекса конструктивно сочлененных предметов должен быть принят к бухгалтерскому учету в натуральном и стоимостном измерителях и записан в регистрах аналитического учета в составе общего инвентарного объекта. Если отдельно взятый объект основных средств имеет несколько (две и более) составных частей, существенно различающихся по срокам полезного использования между собой и отличающихся от основного объекта, то каждая из них принимается к бухгалтерскому учету как самостоятельный инвентарный объект. Например, двигатели в самолете гражданской авиации или предметы производственного, культурно-бытового и хозяйственного инвентаря и такелажа на судах водного транспорта могут использоваться отдельно от основного объекта.

Капитальные вложения в земельные участки, на коренное улучшение земель, в объекты природопользования принимаются к бухгалтерскому учету как самостоятельные инвентарные объекты. Капитальные вложения на коренное улучшение земель в пределах определенного участка, находящегося в собственности хозяйствующего субъекта, включаются в первоначальную стоимость этого участка (объекта основных средств) в оценке по фактическим капитальным затратам.

Отделимые улучшения (например, средства охранной сигнализации), выполненные арендатором в соответствии с договором текущей аренды по согласованию с арендодателем и перешедшие в собственность к арендатору, признаются в бухгалтерском учете у арендатора как самостоятельные инвентарные объекты.

Объект основных средств, находящийся в долевой собственности двух и более организаций, каждая организация учитывает по первоначальной стоимости, равной стоимости принадлежащей ей доли (части общего объекта), которая для совладельца становится объектом основных средств и, следовательно, самостоятельным инвентарным объектом.

Каждому инвентарному объекту основных средств при вводе его в эксплуатацию или нахождении в запасе при оформлении приемочной первичной документации присваивается **инвентарный номер по порядково-серийной системе**, обозначаемый на самом инвентарном объекте краской, металлическим жетоном, клеймом или иным способом. Исключение составляют многолетние насаждения, капитальные затраты по мелиорации земель и т.п. Если объект основных средств имеет несколько частей с общим сроком полезного использования, ему присваивается один инвентарный номер.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств на дату ввода его в эксплуатацию и записанный в акте о приеме-передаче объекта основных средств, является неизменным в течение всего периода нахождения основных средств в собственности организации (в том числе при сдаче объекта в текущую аренду, выводе в запас, на капитальный ремонт, консервацию, реконструкцию). Инвентарные номера выбывших объектов основных средств не рекомендуется присваивать новым объектам, принятым к бухгалтерскому учету, в течение пяти лет по окончании года выбытия.

Формы, состав, правила оформления первичной документации на движение, ремонт (частичное восстановление), неотделимые и отделимые улучшения капитального характера (модернизацию, реконструкцию и др.), внутрихозяйственное перемещение организации разрабатывают самостоятельно и закрепляют в своей учетной политике.

Оформление первичной документации возлагается на внутрихозяйственную комиссию, назначаемую руководителем организации из числа специалистов-"эксплуатационников" (механиков, энергетиков и др.) с обязательным представительством главного бухгалтера. Работу комиссии предваряет приказ (распоряжение) руководителя организации о назначении комиссии и выполняемых ею процедурах оформления и утверждения приема и выбытия объектов основных средств, а также приема выполненных работ по капитальному ремонту, модернизации, реконструкции и другим капитальным улучшениям основных средств, выполненным подрядным или хозяйственным способами.

Поступление (ввод в эксплуатацию) основных средств, признаваемых инвентарными объектами (приобретенных за плату у юридических и физических лиц или изготовленных

собственными подразделениями организации), и их выбытие в связи с продажей и по другим основаниям, кроме ликвидации по ветхости, оформляются первичными документами, предусмотренными учетной политикой организации.

Актом о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий и сооружений) оформляется ввод в эксплуатацию одной (отдельной) единицы машин и оборудования, не требующей монтажа, а также требующей монтажа, но предназначенной для создания запаса (резерва). Техническая документация на каждый инвентарный объект передается по месту эксплуатации функциональными службами главного механика, главного энергетика и др., одной из обязанностей которых является ведение оперативного учета наличия и движения технической документации на указанные объекты основных средств и обеспечение ее сохранности согласно действующим ГОСТам.

Акт о приеме-передаче здания (сооружения) по названным объектам недвижимости оформляется на дату их ввода в эксплуатацию.

Актом о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) оформляется ввод в эксплуатацию нескольких объектов основных средств под общим названием и одинаковой стоимости (для единиц производственного и хозяйственного инвентаря, специального и особо точного инструмента, испытательных приборов, настольных станков и т.п.).

Для оформления **выбытия** основных средств, пришедших в негодность в связи с полным физическим износом или уничтоженных, испорченных и не подлежащих восстановлению в результате аварий, пожаров и других чрезвычайных событий, применяется несколько видов типовых первичных документов.

Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) оформляется на один (отдельный) объект основных средств, кроме единиц автотранспортных средств. **Акт о списании автотранспортных средств** оформляется на единицу (автомобиль, трактор, автокран и др.) автотранспортных средств на дату их снятия с государственного учета в органах дорожного регулирования. Этот документ составляется в двух экземплярах: один направляется для снятия транспортного средства с государственного учета и затем становится основанием для списания автотранспортной единицы с бухгалтерского учета, другой остается в делах транспортного подразделения организации.

Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) применяется для списания с бухгалтерского учета нескольких объектов основных средств под общим наименованием, одного назначения, одинаковой стоимости за единицу.

При демонтаже и разборке ликвидированных по разным причинам объектов основных средств отбирают и сдают на склады материалы, детали, запасные части, двигатели и другие материальные ценности, которые можно использовать для производственных и хозяйственных нужд или продать. Учетную стоимость таких отходов определяют по ценам, рассчитываемым по специальным методикам, предусмотренным учетной политикой организации, и признают прочими доходами, на суммы которых уменьшают убытки от ликвидации объектов основных средств.

В учетной политике организации предусмотрены также первичные документы на движение оборудования, приобретенного для монтажа (укрупненной сборки), приемку основных средств из законченного капитального ремонта, реконструкции, модернизации, на оформление внутрихозяйственного перемещения объектов основных средств, включая передачу объектов филиалам, представительствам и другим подразделениям головной организации, выделенным на отдельный баланс. Отметим, что затраты на работы по демонтажу (разборке) оборудования, его монтажу и приведению в эксплуатационную готовность на новом месте при внутрихозяйственном перемещении признаются текущими затратами на содержание и эксплуатацию оборудования и машин (Д-т сч. 25 "Общепроизводственные расходы" К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (договорная стоимость без НДС, если иное не предусмотрено НК РФ), 23 "Вспомогательные производства" (фактическая производственная себестоимость указанных работ, выполняемых хозяйственным способом (например, ремонтно-механическими цехами вспомогательных производств)) и других счетов).

Перечисленные документы на поступление, выбытие и внутрихозяйственное перемещение основных средств составляет назначаемая руководителем организации внутрихозяйственная комиссия в двух экземплярах. Один из них становится бухгалтерским документом,

другой направляется соответствующим службам (подразделениям) организации.

Хозяйствующие субъекты **вправе вносить в первичные документы для учета основных средств обоснованные дополнения**, однако удаление из них постоянных типовых реквизитов не разрешается. Можно также вводить дополнительные коды при наличии типовых автоматизированных систем обработки учетной информации.

На практике применяются также **отраслевые** (типовые для предприятий конкретной отрасли или концернов и других крупных объединений) **первичные документы** на движение, ремонт и другие операции с основными средствами. Такие документы должны соответствовать концептуальным требованиям Федерального закона "О бухгалтерском учете" и отражать отраслевые особенности формирования парка основных средств и его изменений.

Регистрами, предназначенными для пообъектного аналитического учета основных средств, являются **инвентарные карточки** .

- **инвентарная карточка учета объекта основных средств**, которая заполняется по каждому инвентарному объекту;

- **инвентарная карточка группового учета объектов основных средств**, которая открывается на группу однотипных объектов одинаковой стоимости за единицу и одного и того же назначения;

- **инвентарная книга учета объектов основных средств**, которая может заменять инвентарные карточки при небольшом количестве эксплуатируемых объектов основных средств. Малые предприятия ведут только инвентарную книгу.

Инвентарные карточки (инвентарные книги) заполняет комиссия в одном экземпляре одновременно с оформлением приемочной документации на ввод объектов основных средств в эксплуатацию. В эти регистры по данным первичной документации заносятся все стандартные сведения об учетном объекте: его наименование, инвентарный номер, срок полезного использования, первоначальная стоимость, год и месяц ввода в эксплуатацию, год выпуска или постройки, ГОСТ, стандарт, способ начисления амортизации, отметка о принадлежности объекта к неамортизируемому имуществу, даты и суммы переоценки и другие сведения. Кроме того, приводятся перечень и технические показатели приспособлений и принадлежностей, составляющих с объектом единое целое, и в завершение формулируется краткая характеристика всего инвентарного объекта. В инвентарных карточках записи выполняются линейным способом, а краткая характеристика приводится в целом по группе объектов, учитываемой в данном регистре. При этом каждому объекту группы присваивается отдельный инвентарный номер. В последующем в инвентарных карточках (инвентарных книгах) по данным соответствующих первичных документов отражаются сведения о выполненном капитальном ремонте, достройке, частичной ликвидации, отделимых и неотделимых улучшениях, внутрихозяйственном перемещении, списании инвентарного объекта с бухгалтерского учета. На объекты основных средств, принятых по договору текущей аренды (без права собственности на имущество), целесообразно завести инвентарную карточку либо получить ее копию у арендодателя. Независимо от этого инвентарный номер объекта сообщает арендодатель при заключении договора о текущей аренде имущества. На достроенный, реконструированный (модернизированный) объект основных средств может быть открыта новая карточка, тогда ее "предшественница" хранится в качестве справочного документа. При внутрихозяйственном перемещении объекта основных средств его инвентарная карточка (в копии) передается получателю. Учет объекта основных средств ведется в рублях или тысячах рублей, а импортных объектов - еще и по контрактной стоимости в иностранной валюте.

Необходимо ежемесячно осуществлять бухгалтерскую сверку общего суммового итога всех инвентарных карточек (инвентарной книги) с сальдо на конец отчетного месяца, учетного на счете 01 "Основные средства".

Для **аналитического учета** инвентарные карточки группируются применительно к Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, а в разделах, классах и подклассах - по месту эксплуатации, в запасе (резерве), ремонте, в процессе достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации, на консервации. Аналитический учет основных средств по месту их эксплуатации (по структурным подразделениям) ведется в **инвентарных описях основных средств** на основании инвентарных карточек. Эти описи в качестве обязательных данных содержат сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере и полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости, суммах и датах переоценки, дате и причине выбытия. Помимо ука-

занных применяются группировки в зависимости от имеющихся у организации прав собственности на объекты основных средств. В качестве примера можно назвать группы собственных основных средств (включая объекты, сданные в текущую аренду, переданные в безвозмездное пользование и доверительное управление); объекты, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении; арендуемые по договору текущей аренды (без права собственности); полученные в доверительное управление; принятые в безвозмездное пользование.

Суммовой аналитический учет осуществляется в целом по классификационным группам в карточках, представляющих собой своеобразную оборотную ведомость по классификационным группам основных средств и в целом по счету 01. Упомянутые регистры заполняются в течение отчетного года и ежегодно обновляются. Общая сумма по всем учетным группам основных средств на начало и конец отчетного периода должна соответствовать сальдо на счете 01 (повторная, но оправданная проверка). Групповой аналитический учет необходим в основном для составления годовой бухгалтерской отчетности.

При компьютерных формах бухгалтерского учета основных средств инвентарные карточки могут храниться в памяти компьютера. При необходимости ту или иную информацию можно прочитать на экране монитора или распечатать как бланк. Однако использование любых технических средств и программных продуктов в современных российских системах бухгалтерского учета не освобождает от ведения бумажных учетных регистров, включая инвентарные карточки и инвентарные книги.

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, *если одновременно выполняются следующие условия:*

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

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу

данного объекта;

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

К основным средствам относятся: 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

прочие соответствующие объекты. В составе основных средств учитываются также капитальные вложения на коренное улучшение земель; капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

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

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

Активы стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 100 000 (на 01.01.2017) 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.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Основным документом по аналитическому учету основных средств является инвентарная карточка.

Для учета основных средств используются следующие счета.

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также изменение первоначальной стоимости их при достройке, дооборудовании и реконструкции отражается по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Изменение первоначальной стоимости при переоценке соответствующих объектов отражается по счету 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 83 «Добавочный капитал».

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Характеристика счета 01 "Основные средства"

Д	Счет 01	К
St - наличие основных средств на 0 начало отчетного периода		
Поступление основных средств		Выбытие основных средств
St - остаток основных средств на 2 конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
---------------------	-------	--------

Принят к учету объект основных средств	01	08
Списана первоначальная стоимость основных средств при их выбытии	01, субсчет "Выбытие основных средств"	01
Списана сумма амортизации при выбытии объекта основных средств	02	01, субсчет "Выбытие основных средств"
Списана остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств	91-2	01, субсчет "Выбытие основных средств"

Счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу).

При выбытии (продаже, списании, частичной ликвидации, передаче безвозмездно и др.) объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается со счета 02 «Амортизация основных средств» в кредит счета 01 «Основные средства» (субсчет «Выбытие основных средств»). Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью испорченным основным средствам.

Характеристика счета 02 "Амортизация основных средств"

Д	Счет 02	К
	St - сумма начисленной амортизации 0 по объектам основных средств на начало отчетного периода	
Списание амортизации по основным средствам	Начисление амортизации по основным средствам	
	St - сумма начисленной амортизации 2 по объектам основных средств на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91-2	02
Списана амортизация по выбывшему объекту основных средств	02	01, субсчет "Выбытие основных средств"

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за ис-

ключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. *Фактическими затратами* на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта;
- приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных другими способами, определяется:

- для основных средств, внесенных *в счет вклада в уставный капитал организации*, – их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками);
- для основных средств, полученных организацией *по договору дарения* (безвозмездно), – их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- для основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) *неденежными средствами*, – стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных стандартами по бухгалтерскому учету.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. *Расходы на текущие ремонты не увеличивают первоначальную стоимость*, а относятся на счета учета затрат текущего периода: Дт 20, 23, 25, 26, 44 Кт 60, 10, 70, 69 и т. п.

Расходы на капитальные ремонты могут отражаться с использованием средств ремонтного фонда, который создается на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»: создание резерва производится равными частями в течение определенного периода: Дт 20, 26, 44 Кт 96, отражение фактических затрат, произведенных за счет резерва: Дт 96 Кт 60, 10, 70, 69 и т. п. Затраты на восстановление объекта основных средств отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся.

Затраты на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств после их окончания увеличивают первоначальную стоимость такого объекта, если в результате модернизации и реконструкции улучшаются (повышаются) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) объекта основных средств.

Восстановительная стоимость основных средств

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. В последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основ-

ных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее,

суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

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

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации:

Дт 01 Кт 83 на сумму увеличения первоначальной стоимости Дт 83 Кт 02 на сумму увеличения амортизации

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации:

Дт 84 Кт 01 на сумму уменьшения первоначальной стоимости Дт 02 Кт 84 на сумму уменьшения амортизации

Остаточная стоимость основных средств и начисление амортизации

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. *Остаточная стоимость* представляет собой первоначальную (восстановительную) стоимость, уменьшенную на сумму амортизационных отчислений.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

По объектам основных средств, которые законсервированы и не используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование амортизация не начисляется.

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям и др.).

Начисление амортизации объектов основных средств в бухгалтерском учете производится одним из следующих способов:

Линейным способом. Годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Способом уменьшаемого остатка. Рассчитывается исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;

Способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Определяется соотношение, в числителе которого число лет, остающихся до конца срока по-

лезного использования объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

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

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

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

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования объекта основных средств производится исходя из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью, ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта, нормативноправовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).

Для целей налогового учета применяются следующие способы начисления амортизации:

Линейный способ.

Норма амортизации определяется по формуле

$$K = 1/n \cdot 100 \%,$$

где K – норма амортизации; n – количество месяцев срока полезного использования.

Для определения суммы амортизации за месяц норма амортизации умножается на первоначальную (восстановительную) стоимость:

$$A_{\text{мес}} = \text{ПС} \cdot K,$$

где $A_{\text{мес}}$ – сумма амортизации за месяц; ПС – первоначальная (восстановительная) стоимость.

Приведем следующий пример:

Срок полезного использования объекта 5 лет = 60 месяцев, первоначальная его стоимость 100 000 руб.

Норма амортизации $K = 1/60 \cdot 100 \% = 1,67 \%$.

Сумма амортизации за месяц = 100 000 $\cdot 1,67 \% = 1\,670$ руб.

Нелинейный способ (ускоренная амортизация) применяется только для активной части производственных фондов.

Норма амортизации определяется по формуле

$$K = 2/n \cdot 100 \%.$$

Коэффициент ускорения может быть увеличен до 3, если оборудование работает в трехсменном режиме или в условиях агрессивной среды.

Для определения суммы амортизации за месяц норма амортизации умножается на остаточную стоимость:

$$A_{\text{мес}} = \text{ОС} \cdot K,$$

где ОС – остаточная стоимость.

Пример:

Срок полезного использования объекта 5 лет = 60 месяцев, первоначальная его стоимость 100 000 руб.

Норма амортизации $K = 2/60 \cdot 100 \% = 3,34 \%$.

Объект введен в эксплуатацию в декабре, следовательно, по состоянию на 1 января первоначальная стоимость совпадает с остаточной.

Сумма амортизации за январь = $100\,000 \cdot 3,34 \% = 3\,340$ руб. Остаточная стоимость по состоянию на 1 февраля $100\,000 - 3\,340 = 96\,660$ руб.

Сумма амортизации за февраль = $96\,660 \cdot 3,34 \% = 3\,228$ руб. Остаточная стоимость по состоянию на 1 марта $96\,660 - 3\,228 = 93\,432$ руб. и т. п.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также период восстановления объекта, продолжительность работы которого превышает 12 месяцев.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Амортизационные отчисления относятся на счета учета затрат в зависимости от мест использования основных средств:

Дт 20 Кт 02 амортизация основных средств, используемых в основном производстве

Дт 23 Кт 02 амортизация основных средств, используемых во вспомогательном производстве

Дт 25, 26 Кт 02 амортизация основных средств, используемых для общепроизводственных и общехозяйственных целей

Дт 44 Кт 02 амортизация основных средств, используемых для коммерческих расходов

Дт 08 Кт 02 амортизация основных средств, используемых для строительства основных средств

Начисление амортизации *документально* отражается в инвентарных карточках и сводных ведомостях.

Выбытие основных средств

Объекты основных средств, **выбывшие из имущества** организации по разным причинам **с передачей или прекращением права собственности на эти активы или утратившие пригодность** для извлечения экономической выгоды (даже если они находятся в рабочем состоянии), **подлежат списанию с бухгалтерского учета**. Побудительным мотивом к принятию управленческого решения о списании активов могут, в частности, служить:

- полный физический износ - степень технического состояния объекта основных средств, при котором имеются все признаки ветхости, исключающие безопасное продолжение эксплуатации актива;

- моральный износ который начинается с очевидного отставания эксплуатируемых, не обязательно с большим периодом эксплуатации, находящихся в нормативном техническом состоянии и обеспечивающих доход объектов основных средств, от современных отечественных и зарубежных аналогов. И хотя таким активам далеко до неприемлемого физического износа, появляется экономическая и социальная целесообразность их замены более производительными и экономичными объектами основных средств;

- продажа излишних и ненужных объектов юридическим и физическим лицам, в том числе по операциям банкротства организации;

- продажа некоторых объектов основных средств или объектов основных средств в составе имущественного комплекса (предприятия) либо его части, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки;

- ликвидация (гибель, порча, при которой актив не подлежит восстановлению) вследствие аварий, наводнений, пожаров и других стихийных бедствий;

- передача в качестве имущественных вкладов (первоначального и последующих) в уставный (складочный) капитал других организаций;
- передача по договору дарения и иным безвозмездным основаниям;
- частичная ликвидация при реконструкции и модернизации;
- продажа арендодателем объектов основных средств, сданных в текущую аренду на условиях их выкупа арендатором после окончания срока аренды;
- передача основных средств в общее имущество по договору о совместной деятельности в форме простого товарищества товарищу, ведущему общие дела товарищества;
- изъятие основных средств по решению судебных органов путем ареста, конфискации, выемки, национализации и т.п.;
- выбраковка животных из основного стада;
- недостача, порча активов.

В бухгалтерском учете выбытие основных средств признается **на дату единовременного прекращения действия регламентаций**, позволяющих принимать объекты основных средств к бухгалтерскому учету.

Для подготовки управленческого решения о признании объекта основных средств непригодным к дальнейшей эксплуатации и, следовательно, о его списании с бухгалтерского учета (ликвидации) с оформлением документации на выбытие актива приказом руководителя организации создается комиссия. Как правило, это та же комиссия, которая формируется для приема основных средств. При необходимости приглашается специалист-эксперт из соответствующих технических инспекций или МЧС. В приказе о создании комиссии ставятся задачи и определяются рабочие процедуры, которые предстоит выполнить членам комиссии, в частности: обосновать непригодность актива к дальнейшей эксплуатации; определить наличие и вес цветных и драгоценных металлов, находящихся в разбираемом инвентарном объекте; установить наличие годных запасных частей, строительных конструкций, металлического лома, строительных материалов; оформить пакет документации. На основании актов о выбытии объектов основных средств в инвентарной карточке (инвентарной книге) выполняется запись о выбытии инвентарного объекта. В таком же порядке оформляется списание составных частей объекта основных средств, учитываемых в качестве самостоятельных инвентарных объектов. Инвентарные карточки по выбывшим инвентарным объектам хранятся в организации не менее пяти лет. Полезные остатки, зафиксированные комиссией в акте на списание объекта основных средств, должны быть сданы на склад организации и оформлены приходным орденом, второй экземпляр которого прилагается к этому акту. Стоимость полезных остатков и утиля в оценке по рыночной стоимости включается в состав прочих доходов.

Аналогичные процедуры осуществляются при частичной ликвидации инвентарного объекта (при проведении работ по реконструкции и модернизации), а также при частичной или полной ликвидации объектов основных средств в связи с чрезвычайными событиями в деятельности организации. Когда объект основных средств списывается вследствие аварии, к акту о списании необходимо приложить копию акта об аварии. Если объект основных средств, пострадавший в результате чрезвычайных обстоятельств, был застрахован, то сформированная дебиторская задолженность в сумме страхового возмещения, на которую претендует организация, включается в состав прочих доходов.

При выбытии объекта основных средств в связи с недостачей, порчей (умышленной и неумышленной), хищением комиссией необходимо установить и назвать в акте виновников подобных фактов или указать в сличительной ведомости, что виновника этих событий комиссии установить не удалось. Работы по разборке и демонтажу выбывшего объекта основных средств выполняются подрядным или хозяйственным способом. При первом способе расходы на ликвидацию составят сумму кредиторской задолженности согласно акцептованному счету-фактуре подрядчика за проведенные и принятые работы (без НДС, если иное не предусмотрено НК РФ); при втором способе будут равны фактической производственной себестоимости выполненных работ, формируемой на бухгалтерском счете 23 "Вспомогательные производства". Независимо от способов осуществления ликвидационных работ их фактическая себестоимость относится на финансовые результаты организации в составе прочих расходов.

Продажа основных средств по разным основаниям, в том числе в связи с прекращением деятельности организации, по договору мены имущества, соглашению об отступном, а также передача актива по договору дарения и иным безвозмездным основаниям оформляются ак-

тами о приеме-передаче объекта основных средств. В инвентарной карточке проданного объекта делается соответствующая отметка, после чего карточка изымается из картотеки и прилагается к указанным документам.

При окончании или расторжении договора текущей аренды возврат арендуемого объекта основных средств оформляется актами о приеме-передаче объекта основных средств, на основании которых арендатор списывает с забалансового учета возвращенный арендодателю объект основных средств.

Выручка (доход) от продажи объектов основных средств признается в сумме сформированной дебиторской задолженности покупателя по предъявленным счетам-фактурам за проданный объект основных средств по договорным ценам, включая НДС (если иное не предусмотрено НК РФ), и относится на прочие доходы. Затраты на продажу объектов основных средств учитываются в составе прочих расходов.

Выбытие объектов основных средств в связи с их передачей по договору дарения и другим безвозмездным основаниям оформляется соответствующими актами о приеме-передаче объекта основных средств. В инвентарную карточку выбывшего объекта следует внести запись о выбытии, после чего карточка изымается из картотеки и прилагается к акту. Остаточная стоимость переданного безвозмездно объекта основных средств и расходы передающей стороны, непосредственно относящиеся к процедуре передачи (если их согласно договору дарения не принимает на свой счет получатель), составляют прочие расходы, относимые на финансовые результаты организации-дарителя.

Объекты основных средств, выбывшие в связи с их передачей в уставный (складочный) капитал или паевой фонд другой организации в качестве имущественного вклада (первоначального и последующего), а также в создание общего имущества товарищей по договору о совместной деятельности в форме простого товарищества, списываются с бухгалтерского учета по остаточной стоимости. Расходы сдатчика на эти операции передачи объектов основных средств (если такие расходы получатель не принимает на свой счет согласно договору имущественного вклада) включаются в состав прочих расходов. Стоимость вклада основными средствами определяется по соглашению сторон и представляет собой один из вариантов долгосрочных инвестиций. В связи с этим организации-учредители, вложившие в качестве имущественного вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд или в общее имущество по договору простого товарищества объекты основных средств, включают остаточную стоимость переданных активов **в состав финансовых вложений**. Если согласованная сторонами стоимость подобных активов оказалась больше или меньше их остаточной стоимости, то сумма финансовых вложений корректируется с одновременным увеличением или уменьшением суммы источника - прочих доходов или прочих расходов.

Выбывшие объекты основных средств (независимо от причины выбытия) списываются с бухгалтерского учета **в оценке по учетной стоимости**. По амортизируемым активам одновременно списывается **сумма амортизационных отчислений**, накопленная на дату выбытия актива.

Суммы остаточной стоимости амортизируемых и учетной стоимости неамортизируемых основных средств, списанных с бухгалтерского учета, отражаются **в составе прочих расходов**.

Исключение из этого правила - суммы остаточной стоимости активов, переданных в качестве имущественного вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд, совместное имущество учредителей для деятельности по договору простого товарищества. Перечисленные суммы, как было сказано ранее, учредители учитывают в составе финансовых вложений. К ним также относится остаточная стоимость недостающих, испорченных (умышленно или неумышленно) и похищенных объектов основных средств, если по этим фактам установлен виновник и руководство потерпевшей организации (следственные органы, суд) приняло решение о взыскании с виновника стоимости нанесенного ущерба.

В случае прекращения деятельности организации путем продажи основных средств (в составе имущественного комплекса или как отдельных частей имущества), относящихся к прекращаемой деятельности, сумму снижения стоимости продажи основных средств в виде разницы между остаточной стоимостью активов и их текущей рыночной стоимостью за вычетом расходов по их выбытию следует относить к прочим расходам.

Для учета процесса выбытия амортизируемых основных средств и одновременного формирования их остаточной стоимости счет 01 "Основные средства" рекомендуется допол-

нить субсчетом "Выбытие основных средств".

Бухгалтерские проводки по выбытию амортизируемых основных средств:

Д-т сч. 01, субсч. "Выбытие основных средств", К-т сч. 01 - на учетную стоимость выбывших активов, сложившуюся на дату их списания с бухгалтерского учета;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. "Выбытие основных средств", - на сумму амортизационных отчислений, накопленную на дату списания этих активов с бухгалтерского учета;

Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т сч. 01, субсч. "Выбытие основных средств", - на сумму остаточной стоимости, включенную в состав прочих расходов;

Д-т сч. 83 К-т сч. 84 - на сумму добавочного капитала по выбывшим основным средствам, дооцененным по результатам их переоценок, проводимых во время эксплуатации выбывших объектов.

От выбытия объекта основных средств независимо от его вида образуется **финансовый результат**, как правило, убыток. Однако не исключается и прибыль, если объект основных средств продан по цене выше его остаточной стоимости и суммы расходов (включая расходы на демонтаж оборудования и разборку зданий, сооружений, транспортных средств и других объектов), непосредственно относящихся к процедурам выбытия активов. Финансовый результат от выбытия основных средств определяется сальдированной суммой, учтенной на субсчете 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Расчет суммы финансового результата от выбытия основных средств

1. Остаточная стоимость выбывших амортизируемых объектов основных средств.
2. Учетная стоимость неамортизируемых объектов основных средств.
3. Суммы расходов, непосредственно относящихся к процедурам выбытия основных средств, включая расходы на продажу излишних и ремонт испорченных основных средств.
4. **Итого расходов, включаемых в состав прочих расходов** (стр. 1 + стр. 2 + стр. 3).
5. Стоимость металлолома, запасных частей, древесины, других материальных запасов в принятой оценке, поступивших от демонтажа и разборки основных средств, оформленных приходными первичными документами и оприходованных в местах складирования.
6. Сумма выручки нетто (стоимость продажи по договорным ценам без НДС и других налоговых платежей, если иное не предусмотрено НК РФ) от продажи излишних объектов, в том числе при банкротстве, продажи залогодателем объектов основных средств, ранее заложенных, поскольку ссуда под залог имущества не возвращена.
7. Сумма компенсации, причитающаяся по страховым случаям (прочие доходы).
8. **Итого доходов, включаемых в состав прочих доходов** (стр. 5 + стр. 6 + стр. 7).
9. Сумма "исходящего" НДС и других налоговых платежей, подлежащая уплате в доходы бюджетов разных уровней от выручки за проданные объекты основных средств.
10. **Финансовый результат** (стр. 4 - стр. 8 - стр. 9).

На учетную стоимость **неамортизируемых активов**, списанных с бухгалтерского учета (стр. 2), формируются прочие расходы, на сумму которых составляется бухгалтерская проводка: Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т сч. 01, субсч. "Выбытие основных средств". По дебету этого же счета и субсчета с кредита счетов учета затрат, хозяйственных средств и обязательств отражаются суммы фактических расходов, непосредственно относящиеся к операциям выбытия амортизируемых и неамортизируемых основных средств (стр. 3). На сумму доходов, полученных по операциям выбытия объектов основных средств, кредитуются счет 91, субсч. 1 "Прочие доходы" (стр. 8), с дебета счетов 10, субсч. 6 "Прочие материалы" (стр. 5), 62 (стр. 6), 76 (стр. 7). На сумму **финансовых результатов** по операциям выбытия основных средств составляется бухгалтерская проводка по кредиту или дебету счета 91, субсчета 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", с дебета или кредита этого счета, по субсчетам прочих доходов и прочих расходов соответственно. Заключительной бухгалтерской проводкой итоговые суммы финансовых результатов от выбытия основных средств включаются в общую бухгалтерскую прибыль или убытки отчетного периода: Д-т или К-т сч. 91, субсч. 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", К-т или Д-т сч. 99.

Финансовый результат (убыток) от выбытия основных средств, переданных в качестве имущественного вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд, в совместное имущество товарищей по договору простого товарищества формируется организациями-учредителями лишь в сумме расходов, непосредственно связанных с передачей имущества (Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т счетов учета затрат, хозяйственных средств и обязательств).

Бухгалтерские проводки по операциям с основными средствами у организации-учредителя (вкладчика):

Д-т сч. 01, субсч. "Выбытие основных средств", К-т сч. 01 - на учетную стоимость вышедших основных средств;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсчет "Выбытие основных средств", - на сумму амортизационных отчислений, накопленную на дату выбытия объектов основных средств;

Д-т сч. 58, субсч. 1 "Паи и акции", 4 "Вклады по договору простого товарищества" К-т сч. 01, субсч. "Выбытие основных средств", - на сумму остаточной стоимости основных средств, переданных в качестве имущественного вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, паевой фонд, совместное имущество по договору о совместной деятельности в форме простого товарищества; Д-т сч. 58, субсч. 1 "Паи и акции", 4 "Вклады по договору простого товарищества" К-т сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы", - на сумму прочих доходов, полученных при превышении согласованной стоимости основных средств, переданных по этим операциям, над их остаточной стоимостью; если остаточная стоимость переданных активов оказалась выше согласованной стоимости, то составляется бухгалтерская проводка с кредита счета 58 по указанным субсчетам в дебет счета 91, субсч. 2 "Прочие расходы";

Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т сч. 01, субсч. "Выбытие основных средств", - на сумму остаточной стоимости основных средств, списанных с бухгалтерского учета в связи с физическим износом, передачей по договору дарения и другим безвозмездным основаниям, проданных по разным причинам, других вышедших основных средств, кроме тех, которые переданы в качестве различных имущественных вкладов;

Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т счетов обязательств и хозяйственных ресурсов (сч. 60 - на сумму акцептованных счетов-фактур за выполненные работы (договорная стоимость, без НДС, если иное не предусмотрено нормами НК РФ), 23 - на фактическую производственную себестоимость транспортных и других работ, выполненных хозяйственным способом, и др.) - на сумму затрат, непосредственно относящихся к процессу выбытия активов независимо от причин выбытия;

Д-т сч. 10, 62 К-т сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы", - на суммы стоимости материальных запасов, оприходованных в местах складирования и принятых к бухгалтерскому учету в установленной оценке, дебиторской задолженности по счетам-фактурам, предъявленным юридическим и физическим лицам за проданные им отходы от демонтажа и разборки объектов основных средств (выручка нетто), 76, субсч. 1 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", - на суммы страхового возмещения, причитающегося организации по договору о страховании имущества (невозмещенные суммы сторнируются). Если рыночная стоимость проданных основных средств меньше их остаточной стоимости, то сумма разницы между ними относится на прочие расходы;

Д-т сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы", К-т сч. 91, субсч. 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", - на общую сумму прочих доходов за отчетный период и Д-т сч. 91, субсч. 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", К-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", "Налог на добавленную стоимость" и других расходов.

Сумма разницы между дебетовым и кредитовым оборотами, учтенная на указанных субсчетах в отчетном периоде, включается в состав бухгалтерской прибыли или бухгалтерских убытков и оформляется бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 91, субсч. 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", К-т сч. 99 - на сумму бухгалтерской прибыли или обратной проводкой - на сумму убытков от выбытия основных средств, исчисленную по правилам бухгалтерского учета.

По операциям передачи основных средств по договору доверительного управления имуществом у организации - учредителя управления, а также при перемещении активов в самой организации (передача структурным подразделениям, выделенным или не выделенным на отдельный баланс) остаточная стоимость переданных активов на счетах бухгалтерского учета не формируется. По авизо (извещению) передаются две суммы: учетной стоимости активов и накопленных по ним амортизационных отчислений на дату передачи. При этом затраты на демонтаж оборудования и машин, транспортировку, монтаж на новом месте и другие затраты, непосредственно относящиеся к процедурам передачи и приема активов, **не увеличивают их учетную стоимость**, а включаются в текущие затраты на содержание и эксплуатацию оборудования и машин отчетного периода (Д-т сч. 25 К-т счетов учета затрат,

хозяйственных средств и обязательств). Практически выбытие основных средств как таковое не происходит: имеет место своеобразное внутрихозяйственное перемещение основных средств, поскольку право собственности доверительному управляющему имуществом не переходит, а структурные подразделения им не наделяются.

На основании авизо, акцептованного доверительным управляющим, учредитель доверительного управления имуществом составляет бухгалтерские проводки: Д-т сч. 79, субсч. "Расчеты по доверительному управлению имуществом", К-т сч. 01 на учетную стоимость основных средств, переданных в доверительное управление, и Д-т сч. 02 К-т сч. 79, субсч. 3 "Расчеты по договору доверительного управления имуществом", - на сумму амортизационных отчислений по переданным активам, накопленную на дату передачи. По окончании (расторжении) договора о доверительном управлении имуществом доверительный управляющий составляет такую же бухгалтерскую проводку. По аналогии учитываются процедуры внутрихозяйственного перемещения основных средств между структурными подразделениями и передачи активов головной организацией своим подразделениям, выделенным или не выделенным на отдельный баланс, в порядке формирования и последующего пополнения закрепленного за ними имущества.

Таким образом, финансовый результат по операциям договора о доверительном управлении имуществом возможен лишь на сумму расходов, непосредственно связанных с практической реализацией договора, признаваемых в бухгалтерском учете прочими расходами (Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т счетов хозяйственных средств, затрат и обязательств).

Остаточная стоимость недостающих (испорченных, похищенных) объектов основных средств, а также фактические расходы, непосредственно связанные с работами по восстановлению испорченных объектов и с возмещением нанесенного ущерба, учитываются - **до принятия решения о списании сумм ущерба или о ее взыскании с виновного лица** - на активном транзитном счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". В бухгалтерском балансе сальдо, отраженное на этом счете, без бухгалтерской проводки учитывается в составе нераспределенной прибыли (непогашенных убытков).

Не признается выбытием передача объектов основных средств:

- в залог, если залогополучатель выполнит свои обязательства по всем пунктам договора о залоге имущества;
- филиалам, представительствам, отделениям и другим обособленным (или необособленным) подразделениям организации, выделенным (или не выделенным) на отдельный баланс;
- учредителем управления доверительному управляющему по договору доверительного управления имуществом и, наоборот, с прекращением (расторжением) договора о доверительном управлении имуществом;
- для совместного осуществления хозяйственных операций и совместного использования активов (нет физического перемещения активов);
- в аренду по договору текущей аренды без передачи арендодателем права собственности арендатору на сданные в аренду активы;
- одним структурным подразделением другому согласно соответствующему распоряжению руководства организации;
- по другим операциям, осуществляемым без передачи собственности на активы.

Приведенные операции с основными средствами оформляются соответствующим актом о приеме-передаче объекта основных средств. В результате основные средства меняют место эксплуатации, но не правообладателя. Учет перемещения основных средств по этим операциям ведется либо лишь в инвентарных карточках, либо внутренними бухгалтерскими проводками по счетам 01 и 02.

Инвентаризация основных средств - часть общей инвентаризации имущества и обязательств организации, в процессе которой проверяются соответствие учетных данных по инвентарным карточкам (инвентарным книгам) фактическому наличию активов, их техническое состояние и первоначальная оценка.

Решение об инвентаризации основных средств, как и всех других активов и обязательств, оформляется приказом (постановлением, решением) по организации. Приказ регистрируется в **журнале учета контроля выполнения приказов о проведении инвентаризации**

ции. Приказом необходимо установить конкретные задачи, последовательность и сроки проведения инвентаризации по местам эксплуатации основных средств; детально определить порядок документирования результатов инвентаризации, обратив особое внимание на оформление отклонений фактического наличия объектов основных средств от учетных данных. Инвентаризацию проводит постоянно действующая инвентаризационная комиссия, персональный состав которой утверждает руководитель организации. Наряду со специалистами-"эксплуатационниками" неперенным членом комиссии является главный бухгалтер организации. Для своевременного проведения инвентаризации и при значительных объемах инвентаризационных работ, например на крупных и средних предприятиях, могут формироваться рабочие инвентаризационные комиссии (по цехам, производствам, управлениям) и центральная инвентаризационная комиссия из руководителей функциональных служб под председательством руководителя организации. Отсутствие при инвентаризации хотя бы одного члена комиссии служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. По существующим нормативам инвентаризация основных средств проводится не реже одного раза в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет.

Инвентаризируются все объекты основных средств: собственные, на праве временного владения и пользования, арендуемые, заложенные и находящиеся на ответственном хранении. Организации **обязаны** проводить инвентаризацию основных средств в следующих ситуациях:

- при передаче имущества в операционную аренду, выкупе, продаже, смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи активов);
- при выявлении фактов хищений, злоупотреблений, порчи имущества;
- в случае порчи или гибели имущества из-за обстоятельств непреодолимой силы (стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных происшествий);
- при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, за исключением объектов основных средств, инвентаризация которых проводилась не ранее 1 октября отчетного года;
- при реорганизации организации (перед составлением ликвидационного баланса);
- в других ситуациях, предусмотренных действующим законодательством.

Проверка наличия объектов основных средств, подлежащих переоценке согласно перечню, утвержденному руководителем организации, также обязательна в комплексе подготовительных мероприятий по переоценке основных средств.

Руководитель организации вправе устанавливать дату инвентаризации объектов основных средств и регламентировать порядок ее проведения; это является объектом учетной политики организации. Своим решением руководитель организации может назначать плановые и внеплановые (полные и выборочные), текущие и годовые, выборочные и полные инвентаризации. **Плановые** инвентаризации выполняются согласно плану-графику, **внеплановые** - при экстремальных обстоятельствах: кражах, крупных авариях, террористических актах и т.п. **Текущие** инвентаризации проводятся в течение отчетного года, **годовые** - перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, а также в связи с принятым решением о переоценке основных средств. **Выборочные** инвентаризации проводятся по разным причинам, в том числе для переоценки основных средств; инвентаризируются отдельные (выбранные по определенным соображениям) активы.

Инвентаризации основных средств предшествует ряд подготовительных мероприятий: сплошная проверка наличия инвентарных карточек (инвентарных книг), технических паспортов и другой технической документации на объекты основных средств, включая объекты, принятые и сданные в операционную аренду и на хранение. При отсутствии такой документации принимаются меры по ее оформлению и систематизации.

В процессе инвентаризации комиссия осматривает объекты основных средств, проверяет наличие надписи об инвентарном номере, определяет их техническое состояние и по результатам составляет **инвентарную опись основных средств** в двух экземплярах. Описи составляются с помощью линейной записи по местам эксплуатации, классификационным группам, в группах - по инвентарным номерам, полным наименованиям объектов (в соответствии с их назначением) с указанием их основных технических или эксплуатационных характеристик.

По зданиям, сооружениям, другим объектам недвижимости, на которые необходима государственная регистрация права собственности, комиссия проверяет наличие соответ-

ствующих свидетельств, а также наличие документов, удостоверяющих право собственности организации на земельные участки, водоемы и другие объекты природопользования. Результаты инвентаризации машин, оборудования и транспортных средств регистрируются в инвентарных описях по каждому инвентарному объекту с указанием организации-изготовителя, года выпуска, производственного назначения, мощности, грузоподъемности, других показателей. Объекты основных средств с общими наименованием и назначением (хозяйственный и производственный инвентарь, специальные инструменты и приспособления, станки, ПЭВМ и т.д.), одинаковой стоимости, эксплуатируемые в одном структурном подразделении организации, аналитический учет которых ведется в инвентарных карточках, включаются в описи по каждому наименованию и его количеству. Если объекты основных средств были реконструированы, модернизированы, достроены, переоборудованы или частично ликвидированы, вследствие чего изменилось их назначение, то в описи приводятся новые наименования, соответствующие их новому назначению. Основные средства, которые на дату инвентаризации располагались вне местонахождения организации (морские и речные суда, единицы железнодорожного подвижного состава, автомобильного транспорта, ремонтируемые на специализированных заводах машины и оборудование и др.), инвентаризируются до отправки в рейсы и в другие места временного пребывания. Объемы незавершенных работ по капитальному ремонту основных средств инвентаризируются по каждому объекту, и результаты инвентаризации оформляются **актом инвентаризации незаконченных ремонтов основных средств**.

На основные средства, непригодные к эксплуатации по ветхости и полному физическому износу, испорченные, разрушенные и не подлежащие восстановлению, но не списанные с бухгалтерского учета, комиссия оформляет отдельную инвентаризационную опись с информацией о дате приема инвентарных объектов к бухгалтерскому учету, сумме накопленных амортизационных отчислений на даты инвентаризации и причинах физического состояния. В процессе инвентаризации могут быть выявлены объекты основных средств, которые **полностью самортизированы** и списаны с бухгалтерского учета, но **эксплуатация которых продолжается** в обычном режиме. Списание таких объектов с бухгалтерского учета необходимо считать преждевременным, поскольку выбытие основных средств признается лишь при наступлении обстоятельств, при которых объект **не способен приносить организации экономические выгоды**. Такие активы необходимо оценить по рыночной стоимости за минусом накопленных амортизационных отчислений, учтенных на дату ошибочного списания объекта основных средств, определить дополнительный (возможный) срок полезного использования, годовую норму амортизационных отчислений и **оформить отдельную инвентаризационную опись** с указанной информацией. По существу, выявлены **излишки** основных средств, и их остаточная стоимость признается в бухгалтерском учете прочими доходами.

В процессе инвентаризации важно определить объекты основных средств, целесообразность переоценки которых очевидна в связи с интенсивным моральным старением (износом), выражающимся в стремительном падении по различным причинам рыночных цен на эти активы. В данном случае необходимо обосновать решение о переоценке, предварительно получив документальную информацию об их рыночной стоимости на дату инвентаризации. При этом не обязательна переоценка всех объектов однородной группы основных средств, к которой принадлежит упомянутый актив.

Важно провести проверку соответствия информации технических документов данным пообъектного учета основных средств. На практике встречаются случаи, когда инвентарный объект с отделимыми и неотделимыми улучшениями введен в эксплуатацию, принятые работы по улучшениям оформлены в установленном порядке и учтены в технических паспортах, но приемочная документация в бухгалтерию не поступила, следовательно, первоначальная стоимость улучшенного актива не корректировалась. В результате нередко капитальные затраты необоснованно числятся в составе незаконченных капитальных работ или даже отнесены на текущие затраты основной и других видов обычной деятельности организации, а потому учетная информация о первоначальной стоимости активов становится некачественной. Неправомерно допускается включение в первоначальную стоимость основных средств, приобретенных, сооруженных и изготовленных организацией хозяйственным способом для собственного использования, обезличенной нормативной суммы общехозяйственных и аналогичных расходов, не относящихся к работам и затратам капитального характера. Инвента-

ризация комиссия должна установить достоверность данных о сроках полезного использования объектов основных средств с учетом обязательного продления срока полезной эксплуатации основных средств, если по ним были выполнены и приняты единицы отделимых и неотделимых улучшений. Проверяется также, не уменьшались ли сроки полезной эксплуатации объектов основных средств, начислялись ли амортизационные отчисления по продуктивному и племенному скоту, что не предусмотрено нормами ПБУ 6/01. Необходимо выверить итоги группового суммового аналитического учета с данными инвентарных карточек (инвентарных книг) об учетной стоимости инвентарных объектов основных средств, а затем общий итог группового учета - с сальдо, учтенным на счете 01 "Основные средства" на дату проведения инвентаризации основных средств.

Выявленные при инвентаризации отклонения фактического наличия основных средств от учетных данных инвентаризационная комиссия оформляет **сличительной ведомостью результатов инвентаризации основных средств**. После окончания инвентаризации при необходимости (например, при отклонениях, вызывающих определенное сомнение в данных инвентаризации) комиссия может провести контрольную проверку наличия тех или иных инвентарных объектов и оформить ее результаты **актом о контрольной проверке проведения инвентаризации ценностей**. Данные каждого акта регистрируются в **журнале учета контрольных проверок инвентаризаций**. И наконец, общие результаты в целом по организации обобщаются в **сводной ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией**.

Действующие правила регулирования отклонений от учетных данных, выявленных при инвентаризации основных средств (как и всех остальных материальных активов и кассовой наличности), можно свести к следующему.

Излишки основных средств принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости аналога на дату проведения инвентаризации. На каждый такой объект в обычном порядке составляются акт о приеме-передаче объекта основных средств и инвентарная карточка. Стоимость таких активов по текущим рыночным ценам признается в бухгалтерском учете прочими доходами, и с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объекты были приняты к бухгалтерскому учету, по ним следует начисление амортизационных отчислений согласно рассмотренным ранее правилам.

Недостача основных средств (включая хищения, порчу активов) возмещается виновниками, если они установлены и вина их доказана служебным дознанием или органами правопорядка, по стоимости фактически нанесенного ущерба, определяемого в соответствии с действующим законодательством.

Стоимость материального ущерба от недостачи, хищения, порчи (частичной или не подлежащей восстановлению) объектов основных средств в бухгалтерском учете рассчитывается по следующей схеме.

1. Остаточная стоимость активов, списанных по указанным обстоятельствам, объектов основных средств.

2. Стоимость государственной пошлины, судебных издержек и разных услуг, относящихся к процедурам принудительного возмещения материального ущерба.

3. Стоимость ремонтных и других работ по восстановлению испорченных объектов, выполненных хозяйственным или подрядным способом, в оценках по фактической производственной себестоимости или на сумму обязательств согласно акцептованным счетам-фактурам подрядчиков (договорная цена без НДС, если иное не предусмотрено нормами НК РФ).

4. Сумма НДС, ранее зачтенная в счет расчетов с бюджетом по этому налогу при покупке актива и восстановленная на увеличение обязательств перед бюджетом в связи с рассматриваемыми обстоятельствами.

5. **Итого расходов** (стр. 1 + стр. 2 + стр. 3 + стр. 4).

6. Стоимость полезных остатков материальных запасов, полученных от разборки и демонтажа основных средств, не подлежащих восстановлению вследствие порчи, принятых к бухгалтерскому учету по текущим рыночным ценам.

7. **Расчетная стоимость материального ущерба**, исчисленная по правилам бухгалтерского учета (стр. 5 - стр. 6).

На суммы расходов, относимых на стоимость материального ущерба (стр. 5 расчета), составляются бухгалтерские проводки по дебету счета 94 с кредита счетов 01, субсчет "Вы-

бытие основных средств" (в расчете - п. 1); 76 или 71, если расходы оплачены из подотчетных сумм (2); 23, 60 (3); 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по НДС" (4). Стоимость полезных остатков материалов, полученных от разборки (демонтажа) испорченных основных средств и оприходованных в местах складирования, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке по текущим рыночным ценам (6). Эта сумма вычитается из расчетной стоимости материального ущерба и отражается бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 10 К-т сч. 94. Расчетная стоимость материального ущерба (7) учитывается на указанном счете **до решения руководителя организации (в пределах его компетенции), прокуратуры или суда**. Сальдо, учтенное на счете 94, в бухгалтерском балансе внесистемно (без бухгалтерской проводки) включается в статью "Нераспределенная прибыль (непокрытые убытки)", и его сумма уменьшает сумму нераспределенной прибыли или увеличивает сумму невозмещенных убытков от обычной деятельности организации.

Сумма возмещения материального ущерба, нанесенного недостачами, порчей и хищениями объектов основных средств, включает в себя те же расходы, что и расчетная стоимость нанесенного ущерба, **за исключением** остаточной стоимости упомянутых основных средств, которые оцениваются по **текущим рыночным, а не учетным ценам** за минусом суммы амортизационных отчислений или суммы износа по неамортизируемым объектам на дату списания активов по названным причинам. Следовательно, остаточная стоимость активов, относимая в расчетную стоимость материального ущерба, становится, как правило, больше учетной остаточной стоимости списанных активов, но может быть и меньше. На сумму разницы между остаточной стоимостью, пересчитанной на рыночные цены, и остаточной стоимостью основных средств в оценке по учетной стоимости корректируется (без бухгалтерских проводок) расчет стоимости материального ущерба по правилам бухгалтерского учета. В связи с этим сумма возмещения материального ущерба чаще всего больше или, по известным причинам, меньше его расчетной стоимости. В первом случае сумма разницы включается в состав доходов будущих периодов, во втором - в состав прочих расходов.

Окончательное решение о взыскании стоимости нанесенного ущерба с виновного лица принимают судебные органы. При решении в пользу истца (полностью или частично) суд наряду с **выпиской** из своего постановления направляет по месту работы ответчика **исполнительный лист**. Сумма исполнительного листа является окончательной стоимостной оценкой нанесенного ущерба и подлежит взысканию в пользу истца в установленном законом порядке. Если решение о взыскании возмещаемой стоимости материального ущерба с виновного лица принято руководителем организации или следственными органами, то в соответствующих приказах или постановлениях указываются эта стоимость и порядок (сроки, суммы и др.) погашения суммы нанесенного ущерба.

На основании приказа руководителя организации или решения следственных либо судебных инстанций на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба", формируется общая величина дебиторской задолженности, в которую включаются стоимость недостачи по учетным данным и суммы разницы между учетной оценкой ущерба и стоимостью ущерба, подлежащей взысканию с виновного лица согласно указанным решениям. Сумма разницы определяется в соответствии с исполнительным листом и в бухгалтерском учете признается доходами будущих периодов или прочими расходами. Сумма доходов будущих периодов переводится в состав прочих доходов отчетного периода по мере погашения виновным лицом долга по взыскиваемому нанесенному ущербу, в частности в течение срока действия исполнительного листа.

На основании приказа руководителя организации или постановления следственных органов либо исполнительного листа составляются две бухгалтерские проводки по формированию **дебиторской задолженности по возмещению материального ущерба**:

Д-т сч. 73, субсч. 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба", К-т сч. 94 - на сумму расчетного материального ущерба в общей сумме иска;

Д-т сч. 73, субсч. 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба", К-т сч. 98, субсч. 1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов", - на размер положительной разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и расчетной стоимостью возмещения материального ущерба. По аналогии ведется учет возмещения материального ущерба, если имеется письменное согласие виновного лица добровольно возместить материальный ущерб.

На **возмещенные суммы материального ущерба** составляются также две бухгалтер-

ские проводки:

Д-т сч. 50, 51, 70 К-т сч. 73, субсч. 2 "Расчеты по возмещению материального ущерба", - осуществляются платежи через кассу организации наличными денежными средствами, платежи через расчетный счет организации, удержания из начисленных доходов по исполнительному листу или приказу руководителя организации; одновременно на возмещенные суммы уменьшается сумма;

Д-т сч. 98, субсч. 1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов", К-т сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы", - на сумму погашенного долга доходы будущих периодов включаются в состав прочих доходов отчетного периода.

Если по решению руководителя организации, следственных органов или суда сумма возмещения материального ущерба должна быть возмещена частично, либо судом в иске отказано полностью или частично, либо виновное лицо не установлено, то соответствующие суммы относятся на прочие расходы. На эти суммы составляется бухгалтерская проводка с кредита счета 94 в дебет счета 91, субсчет 2 "Прочие расходы".

Одновременно с основными средствами, являющимися собственностью организации, инвентаризуется наличие основных средств, принятых на ответственное хранение, на праве хозяйственного ведения, оперативного управления и операционной аренды. В инвентаризационных описях, составленных на каждого арендодателя, указывается наряду с рассмотренными ранее показателями наименование арендодателя и срок аренды.

Инвентаризационные описи и сличительные ведомости поступают в бухгалтерию, где проверяют их оформление и подсчеты. Затем центральная инвентаризационная комиссия по данным сличительных ведомостей принимает решения по выявленным отклонениям от учетных данных. Эти решения закрепляются **приказом руководителя организации о результатах инвентаризации**. Инвентаризационные комиссии разрабатывают мероприятия по предупреждению недостатков и других потерь основных средств и представляют их на утверждение центральной инвентаризационной комиссии.

3.2. Учет нематериальных активов

Нематериальные активы (далее НМА) – объекты учета, не обладающие физическими характеристиками, но способные приносить организации дополнительный доход в течение длительного времени.

Учет нематериальных активов ведется в соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов».

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо *единовременное выполнение следующих условий*:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации;

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации: патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора, и т. п.);

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

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

НМА относятся: произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания. В составе НМА учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

НМА не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду; не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (далее НИОКР); не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке НИОКР; материальные носители, которых выражены результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации; финансовые вложения.

Единицей бухгалтерского учета НМА является инвентарный объект. Инвентарным объектом НМА признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта НМА также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Бухгалтерский учет объектов нематериальных активов регламентируется Положением по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007). Это Положение

основано на нормах ГК РФ и существенно приближено к рекомендациям МСФО 38 "Нематериальные активы" и МСФО 36 "Обесценение активов".

Действие ПБУ 14/2007 распространяется на бухгалтерский учет нематериальных активов безотносительно к видам деятельности и формам собственности хозяйствующих субъектов (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Особенности бухгалтерского учета нематериальных активов в некоторых хозяйственных ситуациях и видах деятельности регламентируются специальными ПБУ и методическими указаниями, утверждаемыми Минфином России: ПБУ 9/99 "Доходы организаций", ПБУ 10/99 "Расходы организаций", ПБУ 13/2000 "Учет государственной помощи", ПБУ 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности", ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", ПБУ 21/2008 "Изменения оценочных значений", ПБУ 24/2011 "Учет затрат на освоение природных ресурсов", Указаниями по отражению в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом.

Учетная политика относительно нематериальных активов должна определять как минимум: структуру стоимостной оценки в текущем бухгалтерском учете активов, приобретаемых по хозяйственным договорам разных видов; сроки полезного использования, мотивы и порядок их пересмотра; методику начисления и порядок изменения способа начисления амортизационных отчислений.

Представляется целесообразным наряду с этими позициями включить в учетную политику порядок инвентаризации объектов нематериальных активов и признания ее результатов в бухгалтерском учете, формы первичной документации и процедуры ее оформления, формы регистров аналитического (пообъектного) учета, порядок переоценки нематериальных активов, процедуры прогнозирования и признания свершившихся фактов их обесценения.

В состав нематериальных активов в зависимости от их назначения и функций в бухгалтерском учете включаются права на объекты интеллектуальной собственности и деловая репутация.

Объекты интеллектуальной собственности подразделяются на регулируемые нормами патентного права и нормами авторского права. К первым относятся изобретение, промышленный образец, полезная модель, секреты производства (ноу-хау), товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара, селекционные достижения. Вторую группу представляют программы для ЭВМ, базы данных, топология интегральных микросхем, произведения науки, литературы, искусства.

Изобретения, промышленные образцы, полезные модели принадлежат к **объектам промышленной собственности**. Изначально они являются положительными результатами НИОК и ТР, патентоспособность которых подтвердилась после их завершения.

Изобретение, признанное **особой ценностью** (об этом свидетельствуют соответствующие документы), другие объекты результатов интеллектуальной деятельности, представляющие **научный вклад** в масштабах России или всего человеческого сообщества, должны приниматься к бухгалтерскому учету на основании авторитетной **экспертной оценки**. В международной практике такая стоимость признается реальной (справедливой) для упомянутых активов.

Объектами изобретения могут стать устройство, способ, вещество, а самим изобретением признается техническое решение, относящееся к названным активам, если оно является принципиально новым, имеет изобретательский уровень и промышленное применение.

Промышленным образцом признается художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид.

Полезной моделью считаются конструкции средств производства и предметов труда.

Правоохранным документом на объекты промышленной собственности является **патент** удостоверяющий их приоритет, авторство создателя и исключительное право пользования результатами интеллектуальной собственности. Патент на изобретение действует 20 лет от даты подачи заявки в Федеральную службу по интеллектуальной собственности, патентам и товарным знакам (Роспатент), на промышленный образец - 10 лет, полезную модель - пять лет. По мотивированной просьбе патентообладателя патент может быть продлен не более чем на пять лет, на полезную модель - не более чем на три года.

Если нет патента, указанные объекты промышленной собственности нематериальными активами не признаются. В таком случае затраты на приобретение и создание объектов про-

мышленной собственности не включаются в состав капитальных затрат и относятся на прочие расходы.

Товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара (фирменное наименование) представляют собой отличительные знаки (обозначение, символику) товара или работы (услуги) организации. Наряду с ними имеет хождение **торговая марка** - фирменный знак-символ для обозначения всех товаров организации-изготовителя. Владелец такой символики имеет исключительное право на ее использование и право не разрешать использовать торговую марку другим юридическим лицам.

Для признания в бухгалтерском учете товарного знака, знака обслуживания и наименования места обслуживания они должны быть **зарегистрированы** в Государственном реестре товарных знаков и знаков обслуживания РФ. Регистрация этих объектов нематериальных активов удостоверяется правоохранным документом - **свидетельством о государственной регистрации**, действующим до истечения 10 лет от даты подачи заявки на регистрацию права в федеральный орган исполнительной власти.

Владение ноу-хау содержащими ценную коммерческую информацию и произведенными работниками организации, дает ей право распоряжаться такими ноу-хау как собственными и совершать с ними те же операции, в том числе по договорам уступки или переуступки, что и с другими правами на объекты нематериальных активов. Отметим, что определение секрета производства как объекта интеллектуальной собственности регламентируется ГК РФ.

Секретная формула или процесс, а также информация в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта, по сути, являются частями **общего секрета** производственной, управленческой, коммерческой и других видов деятельности хозяйствующих субъектов. К частям общего секрета можно отнести и **сумму затрат на участие в конкурсе** на право пользования недрами, которую правомерно включить в состав затрат на их приобретение.

Программами для ЭВМ и базами данных признаются представленные в объективной форме комплексы данных и команд, используемые для создания на ЭВМ и других компьютерных устройствах определенного информационного результата, включая подготовительные материалы, полученные в процессе разработки указанных активов и порождаемые ими аудиовизуальные отображения. Они являются результатами интеллектуальной деятельности, на которые распространяются права интеллектуальной собственности, а также личные неимущественные и иные права: право следования, право доступа и др.

Затраты на приобретение программы для ЭВМ относятся к капитальным вложениям в нематериальные активы. На счете 04 "Нематериальные активы" учитывается **первоначальная стоимость программы для ЭВМ**, созданной работниками организации, а также **первоначальная стоимость имущественных прав на программу для ЭВМ**, приобретенных организацией на срок более одного года по авторскому или подобному ему договору. Во всех остальных случаях, в том числе в случае приобретения экземпляра программы для ЭВМ по договору купли-продажи или аренды, предметом сделки является вещь: экземпляр программы для ЭВМ, затраты на приобретение которого признаются затратами отчетного периода на управленческую деятельность как стоимость услуг сторонних организаций по договору на оказание услуг (например, приобретенные организацией базы данных "Гарант", "КонсультантПлюс").

Как уже упоминалось, для результатов интеллектуальной деятельности предоставляется **правовая охрана**. Правообладателю принадлежит исключительное право использовать результаты интеллектуальной деятельности и осуществлять над ними контроль в любой форме и любым способом, не противоречащим действующему законодательству.

Исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности является имущественным правом, поэтому правообладатель может распоряжаться им по своему усмотрению.

Деловая репутация в широком смысле представляет собой цену репутации (известности в деловых кругах, экономической и социальной значимости в регионе, стране, за рубежом) предприятия, выставленного на продажу (на аукционе или по конкурсу), которую покупатель готов заплатить по результатам состоявшихся торгов.

Для признания деловой репутации в составе нематериальных активов требуется выполнение определенных условий:

- приобретенное предприятие утрачивает статус юридического лица, в противном случае организация-покупатель включает стоимость покупки в состав финансовых вложений;
- необходимо полное совершение сделки по договору купли-продажи предприятия как имущественного комплекса, лишь после этого покупатель вправе принимать деловую репутацию к бухгалтерскому учету;
- деловая репутация должна быть положительной.

Положительная деловая репутация продаваемой организации (англ. good will - термин, используемый в деловом мире, как правило, для обозначения объекта нематериальных активов "деловая репутация") в основном складывается из стабильно высоких прибылей, высокого потенциала рентабельности активов или собственного капитала, деловых связей, благоприятного географического расположения, высокого уровня маркетинговых исследований и других привлекательных преимуществ. С такой деловой репутацией организация, выставленная на торги, продается по цене, значительно превышающей балансовую стоимость ее чистых активов, учтенную на дату начала торгов, и образовавшаяся сумма разницы становится началом формирования объекта бухгалтерского учета организации-покупателя - нематериального актива.

Отрицательная деловая репутация (англ. bad will - противоположность гудвиллу) формируется под воздействием разнообразных процессов, неблагоприятных для обычной деятельности и ставящих под сомнение целесообразность ее продолжения: отсутствия стабильного и платежеспособного рынка сбыта, невысокой репутации производимой продукции, недостаточных навыков маркетинговых исследований и других маркетинговых работ, невысокого уровня профессионализма персонала, неразвитости деловых связей и др. С такой репутацией покупатель предлагает снизить цену, объявленную в начале торгов. В связи с этим покупатель в результате свершившейся сделки получает определенную компенсацию, составляющую доход. Следовательно, стоимость отрицательной деловой репутации организация-покупатель признает пассивом.

В международной практике (см., например, МСФО (IFRS) 3 "Объединение бизнеса") деловая репутация определяется суммой разницы между стоимостью покупки (инвестиции) над приобретенным интересом (долей инвестора) в справедливой (оценочной) стоимости идентифицируемых приобретаемых активов и обязательств на дату покупки. При этом, как и в российской практике, гудвилл представляет собой актив, бэдвилл - пассив.

В российском бухгалтерском учете под положительной деловой репутацией понимается сумма **надбавки к объявленной цене купленного предприятия**. Покупатель готов выплатить эту сумму, поскольку он точно рассчитал, что повышенная трата на приобретение положительной деловой репутации станет залогом получения реальных экономических выгод в обозримом будущем. Отрицательная деловая репутация, напротив, означает **скидку с объявленной цены**, обусловленную полным или частичным отсутствием благоприятных сторон репутации купленного предприятия, указанных ранее.

Деловая репутация приобретает вместе с проданным (на аукционе или по конкурсу) предприятием в целом как имущественного комплекса или его части. Независимо от этого деловая репутация представляет собой часть общей балансовой стоимости имущества всей организации-покупателя и не относится к отдельно взятому активу. Она определяется на основании специального расчета, результат которого означает положительную или отрицательную деловую репутацию, признаваемую в бухгалтерском учете самостоятельными объектами - активом или пассивом.

Первоначальная учетная стоимость деловой репутации, приобретенной организацией-покупателем в результате сделки на покупку предприятия как имущественного комплекса, исчисляется разницей между стоимостью купленного предприятия в оценке по покупной цене и балансовой стоимостью активов и обязательств, учтенных в бухгалтерском балансе купленного предприятия на дату его приобретения.

Сумма, образовавшаяся у организации-покупателя в связи с **превышением** фактической стоимости сделки над балансовой стоимостью указанных активов и обязательств, составляет первоначальную стоимость положительной деловой репутации, принимаемой к бухгалтерскому учету в качестве объекта нематериальных активов. На основании рассмотренных ранее первичных документов и счета-фактуры продавца составляются две бухгалтерские проводки: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 76; на эту же сумму: Д-т сч. 04 К-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов".

Если фактическая сумма сделки по покупке предприятия как имущественного комплекса (или его части) оказалась **ниже** суммы балансовой стоимости активов и обязательств купленного предприятия (т.е. стоимости чистых активов), то сумму разницы между ними (стоимость отрицательной репутации) инвестор признает прочими доходами. Стоимость отрицательной разницы принимают к бухгалтерскому учету проводкой по дебету счета 76 с кредита счета 91, субсчет 1 "Прочие доходы". При этом сумму отрицательной разницы относят на прочие доходы **полностью** в отчетном периоде, в котором она была признана в бухгалтерском учете.

Положительная деловая репутация принимается к бухгалтерскому учету **на дату перехода права собственности** на приобретенное предприятие как имущественный комплекс или его часть к инвестору (новому владельцу), т.е. на дату государственной регистрации договора купли-продажи. Согласно ГК РФ право собственности на приобретенное предприятие (следовательно, и на положительную деловую репутацию как объект нематериальных активов) переходит к покупателю и подлежит государственной регистрации сразу после передачи предприятия покупателю по **передаточному акту**, если иное не предусмотрено договором купли-продажи. В передаточном акте приводится информация об имуществе проданного предприятия, уведомлении кредиторов о продаже предприятия, а также сведения о выявленных недостатках проданного имущества.

Обязанность подготовки предприятия как имущественного комплекса к продаже, включая составление и представление передаточного акта на рассмотрение организации-покупателю, лежит на продавце. Соответствующие расходы продавец принимает на свой счет; они учитываются в общем порядке на субсчете 2 "Прочие расходы" счета 91.

НМА принимается к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету.

Из источников поступления нематериальных активов можно выделить следующие:

- приобретение за плату по договорам уступки прав на результаты интеллектуальной деятельности (включая приобретение положительной деловой репутации купленного предприятия как имущественного комплекса);
- создание силами самой организации;
- поступления на других основаниях, отличающихся от приобретения и создания за плату.

В состав затрат, в совокупности определяющий первоначальную стоимость нематериальных активов, а также нематериальных поисковых активов, принятых к бухгалтерскому учету (контролируемых) организацией-правообладателем и **приобретенных за плату по договорам уступки прав на результаты интеллектуальной деятельности** (в том числе затрат на приобретение положительной деловой репутации купленного предприятия как имущественного комплекса), **включаются:**

- фактическая покупная стоимость согласно расчетным документам по договорам об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации. Если согласно договору расчеты с продавцом производятся с отсрочкой или рассрочкой платежей, то соответствующие затраты признаются **в полной сумме** кредиторской задолженности, формируемой в установленном порядке. На основании акцептованных счета и счета-фактуры продавца составляются две бухгалтерские проводки: с кредита счета 60 в дебет счетов 08, субсчет 5 "Приобретение нематериальных активов" (на стоимость приобретения по договорной цене), и 19, субсчет 2 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам" (на суммы НДС или иных налоговых платежей). Если суммы НДС или иных налоговых платежей, согласно нормам НК РФ, не принимаются к зачету, то они относятся на затраты по приобретению нематериальных активов: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 19;

- суммы уплаченных таможенных пошлин и таможенных сборов; на эти затраты составляется бухгалтерская проводка по кредиту счета 76 с дебета счета 08, субсчет 5 "Приобретение нематериальных активов";

- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, непосредственно относящиеся к процессу приобретения нематериальных активов. На суммы налогов, не принимаемых к возмещению из бюджета, составляется бухгалтерская проводка по кредиту счета 19 с дебета счета 08, субсчет 5 "Приобретение нематериальных активов". На суммы государственных, патентных и других пошлин, включаемых в затраты на приобретение нематериальных активов, формируется кредиторская задолженность бюджету: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 68;

- стоимость услуг посреднической организации по приобретению нематериальных активов согласно акцептованным расчетным документам и суммы НДС или иных налоговых платежей по акцептованным счетам-фактурам: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", 19 К-т сч. 60;

- стоимость информационных и консультационных услуг по приобретению нематериальных активов согласно акцептованным расчетным документам и суммы НДС и иных налоговых платежей по счетам-фактурам: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 60;

- затраты по займам и кредитам, полученным на приобретение объектов нематериальных активов, **если они являются инвестиционными**; на суммы этих затрат, подтвержденные данными выписок с соответствующего счета в банке или иной кредитной организации, составляется бухгалтерская проводка: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 66, 67;

- другие затраты, непосредственно относящиеся к приобретению нематериальных активов и обеспечению процесса использования актива в обычной деятельности организации: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т счетов учета затрат, хозяйственных средств и обязательств. Перечисленные ранее затраты, относящиеся к приобретению поискового нематериального актива, учитываются на субсчете "Нематериальные поисковые активы" счета 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Стоимость капитальных вложений в нематериальные активы в иностранной, а также в иных валютах, разрешенных законодательством РФ либо предусмотренных соглашением сторон, пересчитывается в рубли на дату признания в бухгалтерском учете затрат, составляющих первоначальную стоимость нематериальных активов, используемых российскими организациями как в деятельности в России, так и за рубежом. Пересчет инвалюты в рубли, исчисление и учет курсовых разниц по вложениям в нематериальные активы осуществляется в общем порядке (см. п. 1.2). Если объекты нематериальных активов, приобретенные по контрактам в инвалюте, приняты к бухгалтерскому учету, но не оплачены по состоянию на отчетную дату, то их стоимость пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на последний рабочий день отчетного периода. При этом курсовые разницы не образуются.

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, созданных организацией, структурируется следующим перечнем затрат:

- стоимость работ (услуг), относящихся к процессу создания объекта нематериальных активов, выполненных подрядным способом по отдельным заказам в соответствии с договорами подряда, авторского заказа, на выполнение НИОК и ТР, в сумме кредиторской задолженности согласно акцептованным расчетным документам. На эту сумму затрат составляется бухгалтерская проводка с кредита счета 60 в дебет счетов 08, субсчет 5 "Приобретение нематериальных активов". Суммы НДС или иных налоговых платежей, принятых по счетам-фактурам, учитываются бухгалтерской проводкой: Д-т сч. 19 К-т сч. 60. Если суммы указанных налоговых платежей не принимаются к зачету платежей в бюджет, то они признаются капитальными затратами на приобретение нематериальных активов: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 19;

- суммы начисленной заработной платы с отчислениями на социальное страхование и обеспечение работникам организации за выполненные работы по созданию объектов нематериальных активов, в том числе НИОК и ТР с отчислениями: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 70, 69;

- фактические суммы затрат на содержание и эксплуатацию специального оборудования, специальных установок и сооружений, других объектов основных средств, специальной технологической оснастки, включая специальные инструменты и специальные приспособления, непосредственно эксплуатируемые в процессе создания объекта нематериальных активи-

вов: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 02, а также сч. 01, если покупная стоимость таких активов не превышает 40 000 руб. за единицу;

- затраты на полученные займы и кредиты, если они непосредственно относятся к созданию инвестиционных объектов нематериальных активов: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т сч. 76;

- другие затраты, непосредственно относящиеся к созданию объектов нематериальных активов и обеспечению условий для их использования в обычной и других видах деятельности организации: Д-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов", К-т счетов учета затрат, хозяйственных ресурсов и обязательств.

Собственными силами и средствами организации чаще всего создаются объекты промышленной собственности, которые, как правило, представляют собой результаты законченных и принятых НИОК и ТР, на которые получен патент или другой узаконенный правоохранный документ.

Напомним, что первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных силами и средствами организации, равна их инвентарной стоимости - фактической производственной себестоимости НИОК и ТР, указанных ранее, которая калькулируется по каждому инвентарному объекту в отдельности на субсчете "Приобретение нематериальных активов" счета 08.

Независимо от источника поступления объектов нематериальных активов некоторые затраты **не включаются** в их первоначальную стоимость:

- возмещаемые суммы налогов. Чаще всего к таким налогам относится НДС в суммах, принятых по акцептованным счетам-фактурам поставщиков и подрядчиков, а также других кредиторов: Д-т сч. 19 К-т сч. 60 или 76;

- общехозяйственные и иные аналогичные затраты, если они прямо не относятся к процессам приобретения и создания объектов нематериальных активов: Д-т сч. 20, 23, 29 К-т сч. 26;

- затраты на НИОК и ТР, учтенные в предшествующих отчетных периодах и признанные в отчетном периоде в качестве прочих расходов: Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т сч. 08, субсч. 5 "Приобретение нематериальных активов";

- затраты на полученные займы и кредиты, если они не относятся к приобретению и созданию инвестиционных объектов нематериальных активов: Д-т сч. 26, 44 К-т сч. 66, 67.

Приведенный перечень затрат можно продолжить затратами на приобретение прав, функционально близких к нематериальным активам, но не полностью отвечающих комплексу условий бухгалтерского признания этих активов. К ним относятся, например, затраты, связанные с доступом к телефонной сети, использованием программных функций по назначению, использованием товарным знаком без права на распространение, переработку, изменение технологии, других прав, полученных по лицензионным договорам и договорам коммерческой концессии, по которым взаимоотношения между участниками сделки устанавливаются по правилам текущей аренды без передачи права собственности его владельцем. Упомянутые виды прав ограничены возможностями **временного пользования** объектами интеллектуальной собственности по назначению, обусловленному договором, тогда как контроль над правом на результаты интеллектуальной деятельности остается у организации-правообладателя. В связи с этим пользователь **не может** рассматривать право пользования в качестве объекта контролируемого объекта нематериальных активов, а потому учитывает их **за балансом** (на счете 012 "Нематериальные активы, полученные во временное пользование").

Объекты нематериальных активов могут быть получены организацией не только путем приобретения и создания собственными силами. ГК РФ предусмотрены и другие правовые основания приобретения нематериальных активов. В зависимости от того или иного канала поступления нематериальных активов в структуре их первоначальной стоимости **меняется вид стоимости** актива, поскольку по указанным хозяйственным сделкам действуют разные правила формирования договорных цен за единицу актива.

Таким образом, в первоначальную стоимость нематериальных активов, поступивших в собственность организации по правовым основаниям, отличающимся от приобретения и создания активов за плату, включаются стоимость по ценам, установленным в соответствующем хозяйственном договоре, и затраты, непосредственно относящиеся к процедурам поступления таких активов, если передающая сторона не принимает их на свой счет.

Фактической (первоначальной) стоимостью НМА признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Расходами на приобретение НМА являются:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

– таможенные пошлины и таможенные сборы;

– невозмещаемые суммы налогов, государственных, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен НМА;

– суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;

– иные расходы, непосредственно связанные с приобретением НМА и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

При создании НМА к расходам также относятся:

– суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение НИОКР;

– расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании НМА или при выполнении НИОКР по трудовому договору;

– отчисления на социальные нужды;

– расходы на содержание и эксплуатацию научноисследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании НМА, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

– иные расходы, непосредственно связанные с созданием НМА

обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание НМА возмещаемые суммы налогов, общехозяйственные и иные аналогичные расходы, расходы по НИОКР в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание НМА за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

Фактической (первоначальной) стоимостью НМА, внесенного *счет вклада в уставный капитал* организации, признается его денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

Фактическая (первоначальная) стоимость НМА, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Фактическая (первоначальная) стоимость НМА, приобретенного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) *неденежными средствами*, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Счет 04 «Нематериальные активы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении НМА организации, а также о расходах организации на НИОКР.

Д	Счет 04	К
St - наличие нематериальных активов 0 на начало отчетного периода		
Поступление нематериальных активов		Выбытие нематериальных активов
St - остаток нематериальных активов 2 на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Принят к учету объект нематериальных активов	04	08
Списана сумма амортизации при выбытии объекта нематериальных активов	05	04
Списана остаточная стоимость выбывающего объекта нематериальных активов	91-2	04

Изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения НМА. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка.

Переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости:

Дт 04 Кт 83 на сумму увеличения первоначальной стоимости Дт 83 Кт 05 на сумму увеличения амортизации

Сумма дооценки НМА в результате переоценки зачисляется

добавочный капитал организации. Сумма дооценки НМА, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на финансовый результат в качестве прочих расходов, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов.

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

Амортизация нематериальных активов

Амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов, контролируемым организацией, представляют собой часть их учетной стоимости, которая ежемесячно исчисляется в течение срока их полезного использования и включается в затраты на те виды

обычной деятельности организации, где упомянутые активы эксплуатируются.

В широком смысле амортизационные отчисления по нематериальным активам представляют собой способы бухгалтерского возмещения их учетной (первоначальной, восстановительной, обесцененной) стоимости по внутригодовым отчетным периодам.

В бухгалтерском учете суммы начисленных амортизационных отчислений по нематериальным активам признаются текущими затратами отчетного периода на соответствующие виды обычной деятельности и группируются по экономическим элементам в составе статьи "Амортизация". В отраслевых номенклатурах калькуляционных статей эти затраты учитываются как в числе комплексных статей калькуляции (машиностроительные подотрасли, текстильные и другие гетерогенные производства), так и в одноэлементных (самостоятельных) калькуляционных статьях (производство электроэнергии, добыча угля, нефти и др.).

Общая сумма амортизационных отчислений (амортизационная стоимость) за весь период полезного использования нематериального актива равна его первоначальной стоимости с учетом результатов переоценки и обесценения, уменьшенной на ликвидационную стоимость. **Ликвидационная стоимость** нематериального актива отличается от нуля только при продаже актива в конце срока его полезного использования. В этом случае ликвидационная стоимость представляет собой чистую сумму выручки нетто (договорная стоимость без НДС), которая получена за нематериальный актив при его продаже.

Согласно РСБУ объекты с определенным сроком полезного использования относятся к амортизируемому имуществу. Объекты нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также являющиеся собственностью некоммерческих организаций, учитываются в составе неамортизируемых внеоборотных активов. Организация, образовавшаяся в результате реорганизации в форме преобразования (правопреемник), начисляет амортизационные отчисления по нематериальным активам в соответствии со сроками их полезного использования, установленными реорганизованной организацией (правопреемником) при приеме нематериальных активов к бухгалтерскому учету, в обычном порядке.

Амортизационные отчисления по объектам нематериальных активов начисляются **непрерывно** в течение всего срока их полезного использования, с 1-го числа месяца принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету. Начисление прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения учетной стоимости или списания этих активов с бухгалтерского учета.

Суммы начисленных амортизационных отчислений признаются в бухгалтерском учете в качестве затрат на все виды обычной деятельности в отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от финансовых или других конечных результатов деятельности хозяйствующих субъектов.

Начисление амортизационных отчислений по нематериальным активам, предоставленным другой организации без передачи исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, является обязанностью организации-правообладателя.

Один из ключевых аспектов оптимизации производственных затрат - выбор способа начисления амортизационных отчислений как инструмента распределения учетной стоимости актива в амортизационном периоде, т.е. в течение фактического времени его полезного использования. Надежность выбора способа начисления амортизационных отчислений можно оценить результатом точно рассчитанного прогноза экономических выгод за все время полезного использования нематериальных активов, включая расчетную сумму финансового результата от возможной продажи этого актива. Если в отношении успешной реализации прогноза имеются какие-либо сомнения, то выбор ограничивается линейным способом (характеристика этого способа приведена далее).

Для соблюдения указанного экономического условия в бухгалтерском учете нематериальных активов предусмотрен выбор одного из трех возможных способов начисления амортизационных отчислений:

- линейный;
- уменьшаемого остатка - остаточная стоимость актива на начало отчетного периода, уменьшенная на сумму амортизационных отчислений, начисленных за этот же период;
- пропорционально физическому объему работ или продукции.

Расчету суммы амортизационных отчислений за отчетный внутригодовой период предшествует определение норм амортизационных отчислений, которые в течение срока по-

лезного использования (амортизационного срока) могут корректироваться в связи с переоценкой, обесценением, пересмотрами срока полезного использования, норм амортизационных отчислений нематериальных активов. По нематериальным активам нормы устанавливаются в соответствии с выбранным способом начисления амортизационных отчислений.

Линейный способ характеризуется тем, что суммы начисляемых амортизационных отчислений включаются в затраты по видам деятельности хозяйствующего субъекта равномерно в течение всего срока полезного использования нематериальных активов на основе их учетной стоимости (первоначальной, восстановительной, уцененной в результате обесценения) и срока полезного использования (с учетом его периодического пересмотра).

Линейному способу соответствует годовая норма амортизационных отчислений, которая определяется в процентах делением 100% на количество лет полезного использования актива. Полученный процент умножается на первоначальную стоимость объекта нематериальных активов, в результате чего определяется годовая сумма амортизационных отчислений, общая для всего срока полезного использования актива. Для определения месячной нормы амортизационных отчислений по объекту нематериальных активов эту годовую сумму необходимо разделить на количество внутригодовых отчетных периодов. Остаточная стоимость названных активов уменьшается также равномерно в соответствии с суммами амортизационных отчислений, начисленных в отчетных периодах. Исключительно линейным способом исчисляются суммы амортизационных отчислений от учетной стоимости положительной деловой репутации. Стоимость отрицательной деловой репутации, как было сказано ранее, в полной сумме относится на доходы отчетного периода, в котором она была принята к бухгалтерскому учету: Д-т сч. 76 К-т сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы".

Способ уменьшаемого остатка - это способ ускоренного начисления амортизационных отчислений. Так, по объекту нематериальных активов с периодом полезного использования пять лет амортизационные отчисления за первые три года составят 95,3% его первоначальной (затем - остаточной) стоимости, причем на первый год придется более 48%, на второй год - почти 25% (при условии, что срок полезного использования, норма амортизационных отчислений и первоначальная стоимость объекта нематериальных активов оставались неизменными).

При рассматриваемом способе сначала определяется годовая норма амортизационных отчислений в виде дроби, в числителе которой коэффициент "ускорения", принятый учетной политикой организации (не более 3), а в знаменателе - остаток срока полезного использования актива в месяцах или в других внутригодовых отчетных периодах (с учетом их возможного пересмотра). Полученный показатель умножается на первоначальную стоимость - при первом начислении амортизационных отчислений, после чего - на остаточную стоимость объекта нематериальных активов, учтенную на конец предыдущего внутригодового отчетного периода.

Способ начисления амортизационных отчислений пропорционально физическому объему работ или продукции считается наиболее приемлемым по отношению к производственным процессам, которые отличаются невысокой степенью устойчивости прогноза производства и сбыта продуктов труда. Срок полезного использования объектов нематериальных активов задается не календарными периодами, а планируемой программой производства и сбыта продуктов труда, практическое выполнение которой прогнозируется с использованием определенного объекта нематериальных активов. Этим способом сумма амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов в отчетном периоде начисляется посредством умножения норматива, исчисленного в рублях как отношение их первоначальной стоимости к планируемому физическому объему производства продуктов труда в натуральных измерителях за весь срок полезного использования нематериальных активов.

Способ начисления амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов может быть пересмотрен, если фактически экономические выгоды в процессе полезного использования активов существенно отличаются от характеристик, принятых во внимание при прогнозировании срока их полезного использования. Корректировка срока полезного использования нематериальных активов, так же как их переоценка или обесценение, не является основанием для пересмотра способа начисления амортизационных отчислений (меняются лишь годовые нормы амортизационных отчислений при линейном способе и способе начисления пропорционально физическому объему продукции). Процедура оформления в карточках учета нематериальных активов результатов пересмотра способа начисления амортизационных отчислений

тизационных отчислений аналогична порядку изменения срока полезного использования нематериальных активов.

Амортизационные отчисления ежемесячно начисляются по каждому объекту нематериальных активов в отдельности по формулам, установленным учетной политикой организации. В течение всего срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений **не приостанавливается**.

Суммы амортизационных отчислений по нематериальным активам, начисленные в отчетном периоде, распределяются по статьям затрат структурных подразделений (центров затрат) организации, в обычной деятельности которых используются активы. На эти суммы составляется бухгалтерская проводка с кредита счета 05 "Амортизация нематериальных активов" в дебет счетов учета затрат на снабжение, производство, продажи, управление и другие виды обычной деятельности организации. При списании с бухгалтерского учета нематериальных активов, выбывших в связи с прекращением процесса полезного использования, параллельно с их учетной стоимостью списывается сумма амортизационных отчислений, накопленная на дату выбытия: Д-т сч. 05 К-т сч. 04.

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов» предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов НМА организации.

Характеристика счета 05
"Амортизация нематериальных активов"

Д	Счет 05	К
	St - сумма начисленной амортизации 0 по нематериальным активам на начало отчетного периода	
Списание амортизации по нематериальным активам	Начисление амортизации по нематериальным активам	
	St - сумма начисленной амортизации 2 по нематериальным активам на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по нематериальным активам	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91-2	05
Списана амортизация по выбывшему объекту нематериальных активов	05	04

Начисленная сумма амортизации нематериальных активов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или расходов на продажу:

Дт 20 Кт 05 амортизация НМА, используемых в основном производстве Дт 23 Кт 05 амортизация НМА, используемых во вспомогательном производстве

Дт 25, 26 Кт 02 амортизация НМА, используемых для общепроизводственных и общехозяйственных целей

Дт 44 Кт 05 амортизация НМА, используемых для коммерческих расходов

Амортизационные отчисления по НМА начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учета.

течение срока полезного использования НМА начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

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

Остаточная стоимость нематериальных активов – первоначальная стоимость за минусом амортизационных отчислений.

Выбытие нематериальных активов

В российской и международной практике принят безальтернативный вариант списания нематериальных активов с бухгалтерского учета, если объект **прекращает приносить организации экономические выгоды в будущем**.

Приведем примерный перечень наиболее типичных обстоятельств выбытия нематериальных активов:

- прекращение срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передача (продажа) по договору об отчуждении исключительного права правообладателя на результат интеллектуальной деятельности либо на средство индивидуализации;
- переход исключительного права к другим лицам без договора, включая переход в порядке универсального правопреемства и обращение взыскания на нематериальные активы;
- прекращение полезного использования вследствие морального износа;
- передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, в паевой фонд;
- передача по договору мены имущества;
- передача по договору дарения и другим безвозмездным основаниям;
- передача, осуществляемая в виде вклада в общее имущество товарищей по договору о совместной деятельности в форме простого товарищества;
- недостача объектов нематериальных активов, принятая к бухгалтерскому учету по действующим правилам;
- другие обстоятельства.

Сумма (сальдо) амортизационных отчислений, накопленная на дату выбытия нематериальных активов на счете 05 "Амортизация нематериальных активов", списывается с бухгалтерского учета одновременно со списанием учетной стоимости выбывших активов. Если у выбывших нематериальных активов имеется остаточная стоимость, то ее сумма в бухгалтерском учете признается **прочими расходами** отчетного периода. Это касается и расходов, непосредственно относящихся к процессу выбытия нематериальных активов. Суммы доходов от выбытия нематериальных активов (например, при их продаже по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации по договорным ценам) относятся **на прочие доходы** отчетного периода. По договору об отчуждении исключительного права правообладатель передает или обязуется передать приобретателю принадлежащее ему исключительное право на результат интеллектуальной деятельности в полном объеме такого права. Суммы доходов и расходов по операциям выбытия нематериальных активов признаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и включаются в состав прочих доходов и расходов, если иное не предусмотрено другими учетными нормативными документами. Например, нематериальные активы в оценке по согласованной стоимости, переданные акционерному обществу в счет первоначального и последующего вкладов в уставный (складочный) капитал, являются **финансовыми вложениями** и учитываются на счете 58 "Финансовые вложения". **Дата списания** нематериальных активов с бухгалтерского учета определяется в соответствии с условиями признания доходов и расходов, предусмотренными учетной политикой организации.

Порядок оформления выбытия нематериальных активов был рассмотрен ранее (п. 3.1).

По операциям выбытия нематериальных активов составляется бухгалтерские проводка по кредиту счета 04 с дебета счетов 05 (учетная стоимость, списанная с бухгалтерского учета в пределах суммы амортизационных отчислений, накопленной на дату выбытия активов); 91, субсчет 2 "Прочие расходы" (списана с бухгалтерского учета остаточная стоимость нематериальных активов, если на дату выбытия нематериальных активов имеется недоамортизированная сумма); 91, субсчет 2 "Прочие расходы" (списаны неамортизируемые нематериальные активы коммерческой организации и нематериальные активы некоммерческой организации в оценке по учетной стоимости).

Выручка (договорная стоимость, НДС или другие налоговые платежи, если иное не предусмотрено НК РФ), полученная от продажи нематериальных активов по договору об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности либо средство индивидуализации, в сумме сформированной дебиторской задолженности (согласно акцептованным покупателями счетам и счетам-фактурам) принимается к бухгалтерскому учету проводкой с кредита счета 90, субсч. 1 "Выручка", или 91, субсч. 1 "Прочие доходы", в дебет счета 62.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов определяется на субсчете 9 "Прибыль/убыток от продаж" счета 90 или на субсчете 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91 как разница между совокупной суммой выручки или прочих доходов за отчетный период (кредитовый оборот, учтенный на указанных субсчетах) и совокупной суммой фактической себестоимости продаж или прочих расходов (дебетовый оборот на указанных субсчетах). Для определения суммы финансового результата итогами за отчетный период составляются бухгалтерские проводки:

Д-т сч. 90, субсч. 9 "Прибыль/убыток от продаж", К-т сч. 90, субсч. 2 "Себестоимость продаж", - списана на финансовый результат совокупная сумма расходов по операциям продажи нематериальных активов за отчетный период (дебетовый оборот, учтенный на субсчете 2 "Себестоимость продаж"); Д-т сч. 90, субсч. 1 "Выручка", К-т сч. 90, субсч. 9 "Прибыль/убыток от продаж", - списана на финансовый результат совокупная сумма выручки от продажи нематериальных активов за отчетный период (кредитовый оборот, учтенный на субсчете 1 "Выручка"). Такие проводки составляются в организациях, деятельность которых по продаже нематериальных активов является основной (профильной);

Д-т сч. 91, субсч. 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", К-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", - списана совокупная сумма расходов, связанных с продажей нематериальных активов, учтенная на субсчете 2 "Прочие расходы" за отчетный период (дебетовый оборот этого субсчета); Д-т сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы", К-т сч. 91, субсч. 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", - списана совокупная сумма доходов от продажи нематериальных активов, учтенная за отчетный период (кредитовый оборот субсчета 1 "Прочие доходы"). Приведенные проводки составляют организации, для которых продажа нематериальных активов не является основной деятельностью;

Д-т или К-т сч. 99; К-т или Д-т сч. 90, субсч. 9 "Прибыль/убыток от продаж", 91, субсч. 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", - отражена сумма финансового результата, включаемая в состав прибыли или убытков от обычной деятельности коммерческой организации.

6. Учет расчетных операций

Осуществление организациями расчетных операций приводит

образованию *дебиторской* (задолженность юридических и физических лиц перед данной организацией) и *кредиторской* (задолженность данной организации перед другими юридическими и физическими лицами) *задолженностей*.

Общие требования к учету и отражению в бухгалтерской отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей

1. Срок исковой давности по дебиторской и кредиторской задолженностям составляет три года с момента, когда должны быть погашены обязательства в соответствии с договорами или с момента вступления в силу решения суда.

По истечении этого срока дебиторская задолженность списывается на прочие расходы, а затем еще 5 лет учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»:

Дт 91 Кт 62, 76 списание дебиторской задолженности

Д 007 отражение списанной задолженности на забалансовом счете

Кредиторская задолженность списывается на прочие доходы и начисляется налог на прибыль:

Дт 60, 76 Кт 91 списание кредиторской задолженности

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации и относятся соответственно на счет средств резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались. Кредиторская задолженность списывается в том же порядке на финансовые результаты.

Аналитический учет по дебиторской и кредиторской задолженностям должен вестись на отдельных субсчетах с учетом того, что при их отражении в бухгалтерском балансе не допускается зачет между статьями, следовательно, все задолженности должны отражаться в «развернутом виде».

Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов. Отражаемые в бухгалтерской отчетности суммы по расчетам с банками бюджетом должны быть согласованы с соответствующими организациями и тождественны. Оставление на бухгалтерском балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается. Организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Расчетные операции должны отражаться в бухгалтерском учете за периоды, предусмотренные условиями соответствующих договоров с контрагентами.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками:

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

– товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (так называемые неотфактурованные поставки);

– излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при их приемке;
– полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

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

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

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

Построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных: по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по не оплаченным в срок расчетным документам; по неотфактурованным поставкам; авансам выданным; по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; по просроченным оплатой векселям; по полученному коммерческому кредиту и др.:

Дт 08, 10, 41 Кт 60 приняты к учету приобретенные у поставщиков материальные ценности

Дт 20, 26, 44, 08 Кт 60 выполненные подрядчиками работы или услуги отнесены на соответствующие счета учета затрат (производственные, управленческие, коммерческие)

Дт 19 Кт 60 НДС по приобретенным материальным ценностям, выполненным работам, оказанным услугам

Дт 60 Кт 50, 51, 52, 55 произведена оплата за полученные товары, работы, услуги

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками.

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

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств, расчетов на суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) и т. п. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам) счету, а при расчетах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику аналогично счету 60:

Дт 62 Кт 90, 91 отражена выручка от реализации товаров, работ, услуг и начисление задолженности покупателей и заказчиков

Дт 50, 51, 52 Кт 62 получены денежные средства от покупателей и заказчиков

По операциям, связанным с *зачетом взаимных требований* (бартерные сделки, взаимозачеты, трехсторонние договора и т. п.) организация выступает одновременно и поставщиком, и покупателем. В результате на 60 и 62 счетах возникают дебиторская и кредиторская задолженности, взаимное погашение которых требует составления дополнительной проводки:

Дт 62 Кт 90, 91 отражена выручка от реализации товаров, работ, услуг и начисление задолженности покупателей и заказчиков

Дт 08, 10, 41 Кт 60 приняты к учету приобретенные у поставщиков материальные ценности

Дт 60 Кт 62 взаимное погашение дебиторской и кредиторской задолженностей

Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» предназначен для обобщения информации о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией.

Счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» предназначен для обобщения информации о состоянии долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией.

Суммы полученных организацией кредитов и займов отражаются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т. д.

Причитающиеся по полученным кредитам и займам проценты к уплате отражаются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы». Начисленные суммы процентов учитываются обособленно.

На суммы погашенных кредитов и займов дебетуются счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно:

Дт 51, 52 Кт 66, 67 получены заемные средства Дт 91 Кт 66, 67 начислены проценты по кредиту

Дт 66, 67 Кт 51, 52 перечисление платежей по погашению заемных средств и начисленных процентов

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» предназначен для обобщения информации о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работников этой организации.

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредитуется на суммы, причитающиеся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты. По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражаются суммы, фактически перечисленные в бюджет, а также суммы налога на добавленную стоимость, списанные со счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

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

Дт 70 Кт 68 начислен НДС

Дт 91 Кт 68 начислен налог на имущество Дт 99 Кт 68 начислен налог на прибыль Дт 90, 91 Кт 68 начислен НДС с выручки

Дт 68 Кт 19 принят к вычету НДС, уплаченный поставщикам Дт 68 Кт 51 перечислены налоги в бюджет

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и прочие расходы.

На выданные под отчет суммы счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, отражаются по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В дальнейшем эти суммы списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (если они могут быть удержаны из оплаты труда работника) или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника).

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

Дт 71 Кт 50 выданы подотчетные суммы

Дт 10, 41 Кт 71 подотчетным лицом приобретены товарно-материальные ценности

Дт 20, 26, 44 Кт 71 командировочные расходы отнесены на соответствующие счета учета затрат

Дт 71 Кт 50 или Дт 50 Кт 71 произведен окончательный расчет с подотчетным лицом

Если командировочные расходы оплачиваются в иностранной валюте, то операции совершаются под контролем уполномоченного банка.

Подотчетное лицо обязано предоставить авансовый отчет по командировочным расходам и вернуть неизрасходованные денежные средства в течение трех рабочих дней после возвращения из командировки. По подотчетным суммам на хозяйственные расходы сроки возврата неиспользованного аванса и предоставления авансового отчета устанавливаются руководителем организации.

При превышении норм суточных, установленных Налоговым кодексом, организация обязана удерживать НДФЛ с суммы превышения нормы. Начисление НДФЛ производится за счет средств на оплату труда и отражается записью Дт 70 Кт 68.

авансовому отчету подотчетное лицо обязано прилагать все оправдательные документы по произведенным расходам:

– при отчете за командировку: командировочное удостоверение с отметками соответствующей организации, билеты, документы на проживание, дополнительные квитанции по транспортным сборам и т. п.;

– при отчете по приобретению материальных ценностей, работ, услуг: кассовые и товарные чеки, накладные, счета-фактуры, акты приемки выполненных работ и т. п.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» пред

назначен для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами.

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» могут открываться *субсчета*: 731 «Расчеты по предоставленным займам», 732 «Расчеты по возмещению материального ущерба» (в результате недостач и хищений денежных и товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба).

Аналитический учет по счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» ведется по каждому работнику организации.

Счет 75 «Расчеты с учредителями» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т. п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др. Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

На *субсчете 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»* учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в его уставный (складочный) капитал.

При создании организации по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал» принимается на учет сумма задолженности по оплате акций.

При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств производятся записи по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств. Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и др.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями». При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число ее учредителей (участников), учитывается на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

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

Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты), в частности, расчетов по выделенному имуществу, взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, передаче расходов по общеправленческой деятельности, оплате труда работникам подразделений и т. п.

4. Учет материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы в российском бухгалтерском учете представляют значительную часть оборотных средств (текущих активов) хозяйствующего субъекта, состоящих: из предметов труда; орудий труда, предназначенных для использования в производственной и других видах обычной деятельности в течение не более чем 12 месяцев; продуктов труда собственного производства для продажи, а также продуктов труда (товаров), приобретенных по хозяйственным договорам для продажи.

Методология российского бухгалтерского учета материально-производственных запасов (МПЗ) регламентирована Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/01). Дополняют названный стандарт типовые Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов и Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, а также ряд нормативных актов, которыми определены особые правила хранения, использования и учета сильнодействующих ядов, химикатов, взрывчатых препаратов и веществ, золота, платины и других драгоценных металлов и других аналогичных материалов. Кроме того, хозяйствующие субъекты располагают собственными (внутрихозяйственными) нормативными документами, регламентирующими организацию документооборота по всему циклу движения материальных запасов и технологических операций по оприходованию, складированию, отпуску запасов на производственные и иные нужды обычной деятельности, оприходованию производственных и других отходов, продаже отходов и ненужных запасов и т.д. Эти документы необходимо конкретизировать в рабочих инструкциях для каждого работника, занятого оформлением первичной документации и учетом движения материальных запасов.

Помимо упомянутых нормативных документов некоторые процедуры российского бухгалтерского учета материалов регламентируются нормами других учетных стандартов:

- Планом счетов и Инструкцией по его применению;
- ПБУ 9/99 "Доходы организации";
- ПБУ 10/99 "Расходы организации";
- ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте";
- ПБУ 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности";
- ПБУ 15/2008 "Учет расходов по займам и кредитам";
- Указаниями по отражению в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом;
- Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств;
- Порядком выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой записи (Приказ Минфина России от 25 апреля 2011 г. N 50н).

В российском бухгалтерском учете запасы, используемые для производственной, управленческой, снабженческой, сбытовой и других видов уставной деятельности хозяйствующих субъектов (далее - материальные запасы), классифицируются по укрупненным учетным группам:

- сырье и материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали;
- топливо;
- тара и тарные материалы;
- запасные части;
- прочие материалы;
- материалы, переданные в переработку на сторону;
- строительные материалы;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- специальная оснастка и специальная одежда на складе;
- специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.

Приведенная классификация базируется на общих признаках материально-вещественного (предметного) содержания и назначения единиц запасов в обычной деятель-

ности организации, включаемых в ту или иную учетную группу. Каждая из учетных групп соответствует по названиям и учетно-экономическому содержанию типовым субсчетам бухгалтерского счета 10 "Материалы". Кроме того, предприятия агропромышленного комплекса, а также предприятия других отраслей экономики, имеющие непрофилирующие (подсобные) хозяйства животноводческого типа, в составе запасов учитывают молодняк животных, взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле, птиц, зверей, кроликов, семьи пчел, скот, принятый от населения для продажи. Для отражения этих запасов в Плане счетов отведен отдельный счет 11 "Животные на выращивании и откорме" (мы не рассматриваем учет данных активов, а также сырья и материалов, потребляемых в растениеводстве и животноводстве и учитываемых на счете 10).

Единицей бухгалтерского учета материальных запасов чаще всего выступает номенклатурный номер - код наименования каждой единицы материальных запасов, ее марки, сорта, размера, профиля, других технических характеристик. Желательно, чтобы код соответствовал коду федерального либо отраслевого классификатора товарно-материальных ценностей. Организация вправе разрабатывать внутривладельческие классификаторы материальных запасов, в которых систематизируются перечни номенклатурных номеров применительно к конкретным особенностям обычной деятельности этих организаций. Структуру номенклатурных номеров целесообразно дополнить кодами субсчетов счета 10 "Материалы", учетных групп, подгрупп материальных запасов, а также кодами складов, цеховых кладовых, стеллажей, ячеек или иных мест складирования. Для отражения "входящих" сумм НДС, уплаченных поставщикам по акцептованным счетам-фактурам, но не принимаемых к зачету согласно нормам НК РФ, необходимо вести отдельный учет материальных запасов, предназначенных для производства продукции, **облагаемой НДС, не облагаемой НДС, или потребляемых для производства той или иной продукции**. В связи с этим номенклатурный номер целесообразно дополнить кодами упомянутой продукции, что позволит совместить бухгалтерский учет материальных запасов с бухгалтерским учетом расчетов с бюджетом по НДС или иным налоговым платежам.

Изложенная структура номенклатурного номера на первый взгляд громоздка, однако она обеспечивает полную увязку данных аналитического количественно-суммового бухгалтерского учета и оперативного (складского) учета материальных запасов в натуральных единицах измерения с использованием современных программных продуктов; автоматизированный поиск материальных ценностей по каждому наименованию существенно снижает общую трудоемкость учета материальных запасов и управления материально-техническим обеспечением организации. При разработке номенклатурных номеров можно уменьшить их количество (а с этим и трудоемкость складского и бухгалтерского учета материальных запасов), объединяя единицы материальных запасов одного наименования, незначительно различающихся по цене (не более чем на 5%), одинакового применения, с едиными техническими характеристиками в один номенклатурный номер.

Информация о номенклатурных номерах систематизируется в самостоятельно составляемых организацией сборниках, носящих название "Внутрихозяйственный номенклатурный ценник". Эти сборники разрабатываются службой материально-технического обеспечения организации по каждому типовому субсчету счета 10 "Материалы", на субсчетах - по полным кодам номенклатурных номеров. По каждому номенклатурному номеру приводится информация о его учетной стоимости за единицу (см. далее), натуральной единице измерения; излагается краткая техническая характеристика, даны ссылки на ГОСТ, ТУ и другие технические документы как обоснование учетной стоимости за единицу материальных запасов. Количество классификационных учетных групп материальных запасов организация устанавливает самостоятельно, и их структура не является неизменной. Таким образом, при разработке внутрихозяйственного номенклатурного ценника имеется возможность принять во внимание определяющие особенности формирования и потребления материальных запасов в условиях конкретной организации. Изменения в номенклатурный ценник вносятся на основании специального извещения (заменяются соответствующие листы или зачеркивается старый показатель и указывается новый). Форма извещения должна быть оговорена в учетной политике организации.

Оценка каждой единицы материальных запасов (кроме прочих материалов и материалов, переданных в переработку), поступивших в собственность организации, формируется **по первоначальной стоимости** - фактической себестоимости их приобретения или фактиче-

ской производственной себестоимости собственного производства материальных запасов.

Первоначальная стоимость материальных запасов, приобретенных за плату и по другим договорным основаниям, в российском бухгалтерском учете складывается из их стоимости по соответствующему хозяйственному договору (без НДС и других налоговых платежей, если иное не предусмотрено НК РФ) и затрат, непосредственно сопутствующих процессу приобретения этих активов.

По существу, первоначальная стоимость материальных запасов как оценочный учетный показатель не отличается от первоначальной стоимости других активов, рассмотренных нами в предыдущих главах, но имеет определенные учетные отличия.

Известно несколько **видов стоимости** материальных запасов, принимаемых организациями к бухгалтерскому учету по возмездным договорам поставки и другим хозяйственным договорам (возмездным и безвозмездным):

1. Покупная стоимость относится к приобретению материальных запасов за плату; равна стоимости за единицу запасов по расчетным документам поставщика (договорная стоимость без НДС и других налоговых платежей, если иное не предусмотрено НК РФ), акцептованным согласно договору поставки, а также стоимость за единицу запасов по договору купли-продажи с физическим лицом (предпринимателем без статуса юридического лица).

Применение оценки материальных запасов по покупным ценам - объект учетной политики организации.

По покупной стоимости или стоимости, согласованной с собственником (вариант покупной), оцениваются также материальные запасы, не являющиеся собственностью организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении (например, материальные запасы, принятые в переработку или в качестве заложенного имущества до окончания срока договора залога). Такие запасы учитываются на забалансовом счете 002 "Материалы, принятые на ответственное хранение".

Вариант покупной стоимости - стоимость материальных запасов, поступивших по **договорам мены имущества**. Такие хозяйственные договоры представляют собой аналог договоров поставки, но свои обязательства участники договоров выполняют неденежными средствами, т.е. путем обмена одних активов на другие, равноценные или неравноценные активы (кроме денежных средств). Напомним, что по такому договору одна из сторон договора выступает покупателем материальных запасов, принимаемых в обмен на предложенные ею активы, и одновременно (по существу, синхронно) - продавцом (поставщиком) обмениваемых активов. Другая сторона играет роль покупателя активов, приобретаемых по договору мены, и продавцом (поставщиком) единиц материальных запасов, поставленных в обмен по договору. В связи с этим покупная стоимость материальных запасов, принятых к бухгалтерскому учету одним из участников договора, определяется в соответствии с ценами на активы, поставленные (по сути, проданные) им другому участнику сделки по договору мены имущества. Так же поступает и другой участник договора мены имущества. Стоимость активов, поставленных по договору, определяется участниками сделки на основе достоверной информации о ценах, в которых получатель активов в сравнимых условиях обычно учитывает такие же или аналогичные активы. Подобным же образом оцениваются материальные запасы, принятые по договору мены имущества, если определить их стоимость не представляется возможным.

Если цены на активы, поставленные сторонами договора мены имущества, **не одинаковы**, то образовавшуюся разницу в стоимости один из участников сделки возмещает другому участнику. В такой ситуации участники договора мены имущества формируют финансовые результаты в виде сумм прибыли (убытков) от продаж или сальдо прочих доходов (расходов), а задолженность участника-покупателя, оставшаяся после зачета взаимных требований, погашается в соответствии с условиями договора.

Материальные запасы, полученные организацией в порядке оказания ей государственной помощи, тоже оцениваются в ценах таких же или аналогичных активов, по которым они приобретаются обычно в сравнимых условиях.

2. Расчетная (плановая) стоимость используется независимо от форм приобретения, отражается в учетной политике организации и устанавливается по всем номенклатурным номерам материальных запасов. Методики определения расчетных цен основаны главным образом на данных управленческой информации о среднегодовой стоимости каждой единицы материальных запасов за предыдущий отчетный год с учетом предложений конкурирую-

щих поставщиков, заключенных договоров поставки на следующий год и других факторов, непосредственно влияющих на стоимость материальных запасов. Как правило, расчетные цены устанавливаются на предстоящий отчетный год. Изменение договорных цен, в первую очередь существенное (если договором поставки предусмотрено право поставщика менять договорные цены в силу не зависящих от него обстоятельств), влечет за собой необходимость корректировать расчетные цены на внутригодовые отчетные даты. Результаты такой корректировки не являются объектом бухгалтерского учета, но используются в управленческом учете в качестве основания для подготовки управленческих решений в области регулирования затрат на все виды обычной деятельности организации. Оценка материальных запасов по расчетным (плановым) ценам предполагает формирование сумм **отклонений** (ниже, выше) стоимости поступивших материальных запасов в указанной оценке от их стоимости по покупным (договорным ценам) по каждой поставке в отдельности, а также от стоимости материальных запасов, поступивших по договорам, отличающихся от поступлений по возмездным договорам, т.е. по ценам, отличным от покупных (договорных) цен (см. далее). При существенных отклонениях расчетных (плановых) цен от рыночных (более чем на 5%) их следует пересматривать. В зависимости от **значимости** сумм отклонений (к общей стоимости материальных запасов по расчетным ценам) их можно учитывать обособленно, например на самостоятельном субсчете "Отклонения от расчетной стоимости поступивших материальных запасов" к счету 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" или самостоятельной статьей в составе дополнительных затрат на приобретение материальных запасов, отражаемой на счете 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей". Этому варианту авторы отдают предпочтение, однако выбор остается за организацией. Отметим, что незначительные суммы отклонений расчетной стоимости запасов от их покупной стоимости (менее 5%) можно относить на затраты вида обычной деятельности, для которого приобретены материальные запасы, минуя счет 16.

Покупные и расчетные цены - это **учетные цены**; по этим ценам осуществляется текущий бухгалтерский учет **поступления** материальных запасов по возмездным хозяйственным договорам. Покупная стоимость материальных запасов по акцептованным счетам зарубежных компаний за материальные запасы (импортные поставки) в инвалюте, приобретаемые российскими организациями для использования в деятельности **на территории РФ**, пересчитывается в рубли на дату акцепта счета импортера (признания затрат на приобретение запасов) и затем на дату его оплаты (погашения обязательства) по курсу, объявленному Банком России. Суммы курсовых разниц относятся на прочие доходы (прочие расходы): Д-т (К-т) сч. 60 К-т (Д-т) сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы" (2 "Прочие расходы"). Если материальные запасы российская организация приобретает для потребления в обычной деятельности **за границей**, то суммы курсовых разниц относятся на увеличение (уменьшение) добавочного капитала покупателя: Д-т (К-т) сч. 60 К-т (Д-т) сч. 83. В таком же порядке исчисляются и учитываются курсовые разницы при оплате работ и услуг в инвалюте, стоимость которых в рублях непосредственно относится к импортным поставкам материальных запасов. Аналогично исчисляются и учитываются курсовые разницы при расчетах с импортером инвалютой, курс которой определяется по российскому законодательству или соглашением сторон, не противоречащим российскому законодательству. Одновременно пересчитывается в рубли покупная стоимость принятых к бухгалтерскому учету материальных запасов и соответствующей суммы транспортно-заготовительных расходов. Стоимость материальных запасов в инвалюте, не оплаченных на конец отчетного периода, пересчитывается по курсу рубля по отношению к инвалюте, установленному Банком России на последний рабочий день отчетного периода, и без бухгалтерских проводок включается в бухгалтерскую отчетность отчетного периода.

3. **Согласованная стоимость** применяется для оценки материальных запасов, поступивших в собственность вновь образованного акционерного общества в счет вклада учредителей (участников) в его уставный (складочный) капитал. Эта оценка принимается учредителями (участниками) **по договоренности между ними** (если иное не предусмотрено действующим российским законодательством) и указывается в приемо-сдаточной документации на материальные запасы.

В таком же порядке оцениваются материальные запасы, принятые в качестве вклада участников (товарищей) договора о совместной деятельности в форме простого товарищества при формировании их общего имущества, если по этому договору назначена организа-

ция-товарищ, которая будет вести общие дела товарищества, в том числе бухгалтерский учет, бухгалтерскую и налоговую отчетность.

Материальные запасы, поступившие в собственность государственного (муниципального) предприятия по обязательствам соответствующих властных структур о формировании или пополнении его уставного фонда, оцениваются по стоимости, указанной в передаточной документации. Таковую стоимость условно можно отнести к согласованной стоимости.

4. **Текущая рыночная стоимость** применяется для оценки запасов, поступивших:

- по договорам дарения и другим безвозмездным договорам;

- в качестве принятых к бухгалтерскому учету и подлежащих продаже полезных отходов, полученных в результате сноса, демонтажа, реконструкции, капитального, текущего ремонта объектов основных средств, ликвидации объектов незавершенного капитального строительства, а также полезных отходов, образующихся в отходных технологических процессах;

- как излишки материальных запасов по утвержденным результатам инвентаризации имущества (в бухгалтерском учете их стоимость признается прочими доходами отчетного периода).

Кроме того, оценка по текущей рыночной стоимости каждой единицы материальных запасов применяется для начисления резерва под снижение их стоимости, а также при расчете сумм ущерба от недостач запасов сверх норм естественной убыли, порчи, хищений и других непроизводительных потерь, подлежащих добровольному или принудительному взысканию с виновника.

5. **Нормативная (плановая) или фактическая производственная себестоимость** применяется для оценки материальных запасов собственного производства организации. Выбор одной из этих оценок должен быть отражен в учетной политике организации.

Оценка стоимости материальных запасов по нормативной (плановой) производственной себестоимости обуславливает определение и учет суммы отклонений указанной стоимости от стоимости в оценке по фактической производственной себестоимости. Исчисленные суммы отклонений учитываются по аналогии с учетом сумм отклонений, формируемых при оценке материальных запасов по расчетным ценам.

Процессу приобретения материальных запасов сопутствуют **непосредственно связанные с ним дополнительные затраты**, включаемые в первоначальную стоимость материальных запасов, поступивших к покупателю; на практике они известны под названием "транспортно-заготовительные расходы" (ТЗР).

Назовем наиболее емкие из них и составим бухгалтерские проводки по их формированию.

В дебет счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" с кредита счетов:

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 23 "Вспомогательные производства" - стоимость транспортных работ (погрузочно-разгрузочных работ, транспортировки, охраны при транспортировке, экспедирования, перевалки и др.), выполненных транспортной организацией по договору перевозки (договорная стоимость по акцептованным расчетным документам) или собственным транспортом (стоимость по расчетным (плановым) тарифам или по фактической производственной себестоимости 1 т/км перевезенного груза и других единиц каждого наименования транспортных работ). Одновременно принимаются к бухгалтерскому учету суммы НДС или иных налоговых платежей, указанные в акцептованном счете-фактуре стороннего перевозчика: Д-т сч. 19, субсч. "НДС по приобретенным материальным запасам", К-т сч. 60.

Стоимость транспортных работ принимается организацией - покупателем материальных запасов и относится в затраты на их приобретение, если эта стоимость **не включена** в договорные цены на поставляемую продукцию. В данном случае поставщик (грузоотправитель) оплачивает транспортной организации стоимость транспортных работ, а покупатель (грузополучатель) возмещает ее поставщику. При этом хозяйственным договором в зависимости от ценообразования на те или иные единицы материальных запасов предусматривается полное (франко-склад поставщика - франко-склад покупателя) или частичное (франко-станция (пристань, аэропорт) отправления - франко-станция (пристань, аэропорт) назначения груза либо франко-склад покупателя) возмещение транспортных затрат покупателем. Поставщик, оплатив счета транспортных организаций за выполненные транспортные работы,

дополняет суммами этих счетов данные счета и счета-фактуры на продукцию, отгруженную покупателю. Стоимость транспортных работ, выполненных собственным транспортом поставщика, покупатель оплачивает по тарифам, указанным в договоре перевозки и соответственно в расчетных документах, с суммами НДС или иных налоговых платежей согласно акцептованному счету-фактуре. Если стоимость транспортных работ **включена** в договорные цены на материальные запасы, то она учитывается в составе затрат на сбытовую деятельность поставщика: Д-т сч. 44 К-т счетов учета обязательств и затрат;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - договорная стоимость (по акцептованным расчетным документам) информационных, консалтинговых (консультационных), посреднических работ, выполненных непосредственно для совершения сделок по приобретению материальных запасов и контроля качества (аудита) приобретенных запасов и транспортных работ. Суммы НДС или иных налоговых платежей, принятых по акцептованным счетам-фактурам, учитываются в общем порядке;

68 "Расчеты по налогам и сборам" - суммы таможенных пошлин, которые взимаются по импортным поставкам материальных запасов; затраты признаются в сумме фактического денежного сбора по акцептованным документам таможни за оказание услуг, установленных действующим законодательством;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - стоимость работ по заготовке материальных запасов, выполняемых поставщиками по хозяйственным договорам. Затраты признаются в сумме кредиторской задолженности по акцептованным расчетным документам. НДС и иные налоговые платежи, принятые по акцептованным счетам-фактурам, учитываются в общем порядке;

23 "Вспомогательные производства" - фактические затраты на содержание структурных подразделений организации, непосредственно занятых заготовлением материальных запасов;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - суммы процентов, начисленные по кредитам, выданным поставщиками в качестве отсрочки и рассрочки платежа для приобретения материальных запасов (коммерческие кредиты). Коммерческие (открытые) кредиты используются при расчетах между постоянными контрагентами, предполагая высокую степень доверия кредитора к заемщику. Порядок погашения задолженности согласуется с контрагентами, причем предусматриваются периодические платежи заемщика кредитору. Коммерческие кредиты обычно не оформляются никакими свидетельствами о займе (ни простым векселем, ни заладной, ни соглашением);

66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" - суммы процентов по кредитам, полученным для приобретения материальных запасов и начисленные **до принятия** их к бухгалтерскому учету;

60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" - суммы отклонений стоимости принятых к бухгалтерскому учету материальных запасов в оценке по расчетным (плановым) ценам от стоимости по покупным (договорным) ценам, если эти суммы учитываются в составе ТЗР. Суммы отклонений, исчисленные как результат превышения стоимости запасов по расчетным (плановым) ценам над стоимостью запасов в оценке по покупным (договорным) ценам, учитываются сторнировочной записью, при обратной ситуации составляется дополнительная бухгалтерская проводка;

25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы" - сметные (нормативные) суммы общепроизводственных и общехозяйственных затрат, непосредственно относящиеся к приобретению материальных запасов (например, заработная плата сотрудников аппарата управления службой снабжения, затраты на содержание службы снабжения и складского хозяйства);

хозяйственных средств, обязательств и затрат суммы других затрат, непосредственно относящиеся к приобретению материальных запасов: К-т сч. 10, 23, 70, 71 и др.

Если перечисленные затраты оказывают существенное влияние на формирование первоначальной стоимости материальных запасов, то важно, чтобы они учитывались по тем же группам, подгруппам и даже по номенклатурным номерам материальных запасов, к которым они относятся. Широко распространенная российская практика учета ТЗР в целом на счете 15 либо в целом на том или ином субсчете счета 10 приводит к обезличке затрат и в конечном счете - к искажению показателей фактических затрат по видам обычной деятельности организации.

Согласно ПБУ 5/01 организациям предоставлена возможность выбора одного из двух

вариантов бухгалтерского учета затрат отчетного периода на приобретение (независимо от его формы) и собственное производство материальных запасов:

- на собирательно-распределительном счете 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" с обособленным учетом стоимости поступивших запасов и ТЗР. Очевидно, что этот бухгалтерский счет необходимо вести по субсчетам, которые соответствуют по названию и содержанию субсчетам счета 10 "Материалы";

- затраты на приобретение (независимо от его формы) и собственное производство материальных запасов за отчетный период учитываются и обобщаются непосредственно на соответствующих субсчетах счета 10.

При **первом варианте** дебетовый оборот, учтенный на счете 15 за отчетный период, в сумме, представляющей собой учетную стоимость материальных запасов, принятых к бухгалтерскому учету, списывается с кредита субсчетов этого счета в дебет одноименных типовых субсчетов счета 10, а оборот в сумме ТЗР - в дебет счета 16, на котором необходимо вести те же субсчета, что и на счете 10.

На первый взгляд счет 15 по объему учетной информации представляется громоздким и даже излишним, поскольку аналогичную информацию можно формировать непосредственно на счете 10, принимая во внимание, по сути, неограниченные возможности аналитического учета материальных запасов, открывающиеся благодаря современному программному обеспечению. Однако на счете 15 концентрируются **затраты на процесс материально-технического обеспечения** как вида деятельности, оказывающего сильное влияние на все последующие процессы, в которых происходят потребление материальных запасов и формирование их оптимального запаса. Учетная информация, создаваемая на счете 10, необходима, но она свидетельствует лишь об учетной стоимости поступивших, израсходованных предметов труда и их складских запасов.

Второй вариант в российской учетной практике должен составлять исключение, которое можно сделать для организаций с незначительным числом видов потребляемых материальных запасов, затраты на которые мало влияют на общую сумму затрат на их обычную деятельность (например, для нефтедобывающих промыслов, производства электроэнергии на ГЭС, АЭС, карьеров по добыче речного песка, сланца).

Счет 15 может иметь сальдо на конец отчетного периода, но не по учетной стоимости запасов и затратам, относящимся к формированию запасов, а так называемых материалов в пути (официальное название материальных запасов в пути), которые согласно Плану счетов учитываются на этом счете.

Материальные запасы в пути как объект бухгалтерского учета формируются, когда в отчетном периоде расчетно-платежные документы поставщика были акцептованы и кредиторская задолженность по ним погашена, но материальные запасы в отчетном периоде на склад покупателя не поступили (например, в связи с задержкой движения грузовых поездов, невыполнением постановления железнодорожных вагонов под разгрузку или графика вывоза груза с перевалочного склада). Образовавшаяся дебиторская задолженность списывается с бухгалтерского учета посредством ее перевода в кредиторскую задолженность потенциальному поставщику за материальные запасы, находящиеся в пути. Для их обособленного учета в рабочем плане счетов к счету 15 целесообразно предусмотреть специальный субсчет "Материальные запасы в пути". Основанием для упомянутого перевода служат извещения транспортной организации либо другие документы, свидетельствующие о местонахождении груза на конечную дату отчетного периода. На сумму, заплаченную по расчетно-платежным документам и принятую к бухгалтерскому учету как материальные запасы в пути, формируется условная кредиторская задолженность путем составления стандартной бухгалтерской проводки: Д-т сч. 15, субсч. "Материальные запасы в пути", 19 К-т сч. 60. При этом материальные запасы в пути на склад не приходятся, оставаясь лишь формальным объектом бухгалтерского учета. На дату поступления таких запасов на склад получателя бухгалтерская проводка предыдущего отчетного периода сторнируется и составляется восстановительная проводка в той же корреспонденции счетов.

В бухгалтерском балансе стоимость материальных запасов в пути учитывается в общей балансовой стоимости активов, включенных в статью "Запасы".

St - наличие материалов на начало 0 отчетного периода	Выбытие материалов
Поступление материалов	
St - остаток материалов на конец 2 отчетного периода	

Субсчета:

- 10-1 "Сырье и материалы";
- 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали";
- 10-3 "Топливо";
- 10-4 "Тара и тарные материалы";
- 10-5 "Запасные части";
- 10-6 "Прочие материалы";
- 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону";
- 10-8 "Строительные материалы";
- 10-9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности";
- 10-10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе";
- 10-11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Оприходованы материалы	10	60, 76, 71
Оприходованы материалы, изготовленные основным (вспомогательным) производством организации	10	20, 23
Оприходованы материалы, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал	10	75-1
Оприходованы материалы, полученные безвозмездно	10	98-2
Оприходованы материалы, полученные от разборки объекта основных средств и выявленные в результате инвентаризации	10	91-1
Списаны материалы на производственные и иные цели	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44	10
Списана стоимость материалов при выбытии (продажа, списание, передача безвозмездно и др.)	91-2	10

Д Счет 14 К

Использование резерва	St - сумма созданного резерва 0 на начало отчетного периода
	Образование резерва
	St - сумма созданного резерва 2 на конец отчетного периода

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей	91-2	14
Списана сумма ранее созданного резерва	14	91-2

Характеристика счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"

Д Счет 15 К

St - наличие материально- 0 производственных запасов (МПЗ) в пути на начало отчетного периода	Оприходование материальных ценностей по учетным ценам. Списание отклонений учетной цены от фактической себестоимости (перерасход)
Фактическая (покупная) стоимость поступивших материальных ценностей. Транспортные и прочие расходы, связанные с покупкой материальных ценностей. Списание отклонений учетной цены от фактической себестоимости (экономия)	
St - наличие МПЗ в пути на конец 2 отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены фактическая себестоимость материалов и расходы по их приобретению	15	60, 71, 76
Оприходованы МПЗ на склад по учетным ценам	10	15
Списано превышение учетной цены материалов над их фактической себестоимостью (экономия)	15	16
Списано превышение фактической себестоимости МПЗ над их учетной ценой (перерасход)	16	15

Характеристика счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей"

Д Счет 16 К

St - наличие отклонений в стоимости 0 МПЗ на начало отчетного периода	St - наличие отклонений в стоимости 0 МПЗ на начало отчетного периода
Списание отклонений учетной цены от фактической себестоимости (перерасход)	Списание отклонений учетной цены от фактической себестоимости (экономия)
St - наличие отклонений в стоимости 2 МПЗ на конец отчетного периода	St - наличие отклонений в стоимости 2 МПЗ на конец отчетного периода

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списано превышение учетной цены материалов над их фактической себестоимостью (экономия)	15	16
Списано превышение фактической себестоимости МПЗ над их учетной ценой (перерасход)	16	15
Списано отклонение в стоимости материалов	20, 23, 25, 26, 44, 91-2	16
Сторнировано отклонение в стоимости материалов	20, 23 25, 26 44, 91-2	16

Характеристика счета 41 "Товары"

Д Счет 41 К

St - наличие товаров на начало 0 отчетного периода	Списание (продажа) товаров
Поступление товаров. Начисление торговой наценки	
St - остаток товаров на конец 2 отчетного периода	

Субсчета:

- 41-1 "Товары на складах";
- 41-2 "Товары в розничной торговле";
- 41-3 "Тара под товаром и порожня";
- 41-4 "Покупные изделия".

Основные корреспонденции

Содержание операций	Дебет	Кредит
---------------------	-------	--------

Поступили товары от поставщиков, подотчетных лиц и прочих контрагентов	41	60, 71, 75, 76
Начислена торговая наценка при учете товаров по продажным ценам	41	42
Списана учетная стоимость товара при продаже	90	41
Выявлена недостача товаров	94	41

Характеристика счета 42 "Торговая наценка"

Д	Счет 42	К
	St - сумма торговой наценки 0 на начало отчетного периода	
	Суммы торговой наценки при принятии товаров к учету. Сторнирование торговой наценки по проданным товарам (реализованная торговая наценка)	
	St - остаток торговой наценки 2 на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена торговая наценка	41	42
Списана реализованная торговая наценка ("красное сторно")	90	42
Списана наценка по недостающим (испорченным) товарам ("красное сторно")	94	42
Проведена уценка товаров ("красное сторно")	41	42

Характеристика счета 43 "Готовая продукция"

Д	Счет 43	К
St - наличие готовой продукции 0 на начало отчетного периода		
Оприходование готовой продукции		Списание готовой продукции
St - остаток готовой продукции 2 на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Принята на учет готовая продукция, произведенная в основном, вспомогательном и обслуживающих производствах (хозяйствах) по фактической себестоимости	43	20, 23, 29
Принята на учет готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
Отгружена готовая продукция	90-2	43

Материальные запасы выбывают в связи с непосредственным их потреблением на производство и его обслуживание, управленческие, хозяйственные, другие нужды производственной деятельности, а также на функциональные и иные нужды других видов деятельности организации, включая деятельность по НИОК и ТР, обеспечению качества продуктов труда, выполняемых хозяйственным способом капитальному строительству, монтажу (укрупненной сборке) оборудования, реконструкции, модернизации основных средств. Помимо этого, материальные запасы, ставшие, например, по разным причинам излишними, непригодными, организация вправе продать или списать с бухгалтерского учета с отнесением на прочие расходы.

Материальные запасы могут быть переданы в качестве вкладов учредителей (участников) в уставный (складочный) капитал, уставный фонд, общее имущество по договору простого товарищества, по договорам мены имущества, безвозмездно, в порядке займов другим организациям и по иным договорным основаниям. Списываются с бухгалтерского учета также материальные запасы при обнаружении их недостачи на складе, потерь при хранении, хищении, порче; в связи с пожарами, стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами.

Материальные запасы, потребляемые в производственной, управленческой, социальной и других видах обычной деятельности организации, а также выбывшие в связи с продажей (кроме полезных отходов), передачей по невозмездным договорам, выбытием в виде непроизводительных потерь (невозмещаемых недостач, хищения, порчи, имевших место как при доставке запасов покупателю, так и в процессе их складского хранения, гибели в чрезвычайных обстоятельствах и т.п.), оцениваются в бухгалтерском учете **по фактической себестоимости приобретения и по нормативной (плановой) или фактической производственной себестоимости собственного производства.**

Фактическая себестоимость приобретения списанных с бухгалтерского учета материальных запасов состоит из **учетной стоимости и соответствующей ей суммы ТЗР.** Стоимость материальных запасов, израсходованных на тот или иной вид деятельности хозяйствующего субъекта, в оценке по фактической себестоимости приобретения и нормативной (плановой) или фактической производственной себестоимости собственного производства является **текущими затратами** обычной деятельности. Стоимость материальных запасов, проданных по разным причинам (кроме полезных отходов) и выбывших в виде непроизводительных потерь, в оценке по фактической себестоимости приобретения или фактической (нормативной) производственной себестоимости включаются в состав **прочих расходов** (убытков).

Согласно ПБУ 5/01 материальные запасы, отпущенные складом в структурные подразделения всех видов деятельности для расходования по целевому назначению, а также выбывающие по иным основаниям (кроме продажи полезных отходов), оцениваются по одному из следующих вариантов:

- по учетной стоимости каждого инвентарного номера;
- по средней учетной стоимости;
- способом ФИФО.

Один из перечисленных способов оценки расхода и прочего выбытия материальных за-

пасов, принятый учетной политикой организации, **действует в течение отчетного года.**

МСФО 2 рекомендуются тоже три способа определения стоимости выбывших материальных запасов: путем специфической идентификации; по средневзвешенной стоимости; по формуле: первое поступление - первый отпуск (FIFO). Несмотря на некоторую разницу в терминологии, способы, предлагаемые ПБУ 5/01 и МСФО, по экономическому содержанию идентичны.

ПБУ 5/01 рекомендовано оценивать по каждому номенклатурному номеру выбытие материальных запасов, потребляемых в особом порядке или не подлежащих замене в обычном технологическом порядке другими наименованиями запасов. Руководитель организации вправе устанавливать особый порядок учета и использования некоторых материальных запасов, в частности драгоценных металлов, драгоценных камней, пород древесины и изделий из них, ядов, химикатов, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов собственного производства, содержащих драгоценные металлы и драгоценные камни. Перечень материальных запасов, учитываемых в особом порядке, и список работников (с ними заключается договор о материальной ответственности), непосредственно работающих с указанными запасами, утверждает руководитель организации.

Средняя учетная стоимость для оценки выбывших материальных запасов определяется по учетным группам в целом или по каждому номенклатурному номеру. В соответствии с ПБУ 5/01 этот показатель рассчитывается как отношение совокупной стоимости поступивших за отчетный период материальных запасов и их остатка на начало отчетного периода к совокупному числу поступивших за отчетный период материальных запасов и их остатка в одинаковых или приведенных натуральных измерителях. По групповому показателю средней учетной стоимости исчисляется стоимость выбывших запасов по каждому номенклатурному номеру. Аналогично рассчитываются показатели средней учетной стоимости при их формировании по каждому номенклатурному номеру.

Оценка выбывших материальных запасов **способом ФИФО** основана на условии, согласно которому материальные запасы в течение отчетного периода подаются для нужд производственной и других видов обычной деятельности в последовательности их поступления (первыми поступили - первыми выбыли) и оцениваются по учетной стоимости первых по времени приобретения (собственного изготовления).

Отпуск материальных запасов для осуществления производственной и других видов обычной деятельности организации, а также материалов, переданных в переработку и структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс без статуса юридического лица, необходимо рассматривать **лишь как внутрихозяйственное перемещение материальных запасов (внутрихозяйственный оборот)**. Структурные подразделения - потребители запасов обязаны отчитаться за их использование по целевому назначению - **принцип подотчетности** в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете фактический расход материальных запасов в производстве и в иных видах обычной деятельности **признается только по мере их потребления структурными подразделениями** по номенклатурным номерам, в установленных единицах измерения и принятой стоимостной оценке на заданную единицу работы или изготовление конечного продукта труда. Основанием для такого признания служат специальные отчеты, акты расхода материалов, акты расхода материалов особого порядка учета, другие подобные документы структурных подразделений - потребителей материальных запасов, предусмотренные учетной политикой организации.

Исключением могут быть материалы, инвентарь, хозяйственные принадлежности, расходуемые на хозяйственные работы, работы по текущему обслуживанию и эксплуатации объектов основных средств и другие подобные работы, если такие виды деятельности не осуществляются специализированными структурными подразделениями организации. Учетная стоимость подобных активов относится на затраты на дату их отпуска со склада структурным подразделениям: Д-т сч. 25, 26 и других счетов учета затрат К-т сч. 10, по субсчетам.

Материальные запасы, отпущенные со склада структурным подразделениям, оцениваются по одному из видов учетной стоимости, рассмотренных ранее.

Отпуск материальных запасов оформляется **лимитно-заборными картами** (форма N М-8), **требованиями-накладными** (форма N М-11). Для оформления отпуска комплектов специальной оснастки и специальной одежды организации вправе применять собственные специальные формы первичной документации (они становятся объектами учетной политики

организации).

Продажа неликвидных, ненужных материальных запасов, полезных отходов, продажа по договору мены имущества, передача по договору дарения и другим безвозмездным основаниям оформляются **накладными на отпуск материалов на сторону, приказом на отпуск материалов**, а при необходимости - **товарно-транспортными накладными**. Передача материальных запасов учредителями (участниками) в счет вклада в уставный капитал другой организации, учредителем государственного (муниципального) предприятия - в виде вклада в уставный фонд, организацией-товарищем - при формировании имущества по договору о совместной деятельности в форме простого товарищества оформляется **актом приема-передачи материальных ценностей** (форма акта - объект учетной политики организации). Выбытие материальных запасов в связи с пожарами, стихийными бедствиями, другими чрезвычайными обстоятельствами, порчей, хищением, расходом на предотвращение стихийных бедствий и их последствий оформляется **актом на списание материальных запасов** (форма акта - объект учетной политики организации).

Лимитно-заборными картами (ЛЗК) чаще всего оформляется отпуск сырья, материалов, покупной комплектующей продукции, технологического твердого и жидкого топлива, инструментов повседневного пользования (оборотных инструментов), хозяйственных материалов, специальной оснастки, специальной одежды и других подобных материальных запасов, систематически потребляемых для производства конечных продуктов труда. Обычно ЛЗК выписываются по номеру склада, бухгалтерскому счету, субсчету, номенклатурному номеру, учетной цене, наименованию, единице измерения, коду расхода (целевое назначение расхода), коду продукции, облагаемой или не облагаемой НДС либо иными налоговыми платежами, или для производства и той, и другой продукции. Лимит расхода материальных запасов устанавливается на отчетный период (месяц, квартал) и определяется как произведение действующей текущей нормы лимитируемого наименования запаса в натуральных единицах измерения на прогнозируемый (планируемый) объем выпуска конечного продукта труда в натуральном измерении в соответствии с утвержденной программой производственной и иной обычной деятельности организации на планируемый период. Дополнительно учитываются остатки лимитируемого наименования материальных запасов, не использованных на рабочих местах на дату расчета лимита. Отпуск материальных запасов структурным подразделениям проводится по утвержденному графику; после каждого отпуска подсчитывается остаток лимита. Возврат неиспользованных запасов, полученных по ЛЗК, также регистрируется в этом документе. Факт отпуска-получения материальных запасов удостоверяется подписями получателя и заведующего складом. Список лиц, которым предоставлено право получать запасы со склада в структурное подразделение по ЛЗК, утверждает руководство организации. Сверхлимитный отпуск проводится по решению руководства организации с указанием причины и виновника сверхнормативного расхода запасов. К основным причинам превышения лимита отпуска запасов можно отнести дополнительный отпуск материалов на исправление или возмещение брака (в лимите такой расход не предусматривается), перевыполнение производственной программы, отклонение от норм расхода.

Требованиями-накладными оформляется выдача материальных запасов неповседневного или разового применения, производственных и иных отходов при их последующем использовании на нужды обычной деятельности, материалов особого порядка учета, специальной оснастки и др. Материальные запасы, оформляемые требованиями-накладными, также отпускаются по текущим нормам.

Современные программные продукты обеспечения бухгалтерского учета материальных запасов позволяют использовать в качестве учетного регистра **накопительную ведомость учета отпуска материальных запасов структурным подразделениям** (не выделенным на отдельный баланс), которую можно составлять в одном технологическом процессе с автоматическим формированием первичного расходного складского документа. Ведомость составляется линейной записью по номеру склада, ячейки, стеллажа, кодам расхода (целевого назначения), бухгалтерского счета, субсчета, учетной группы, подгруппы, номенклатурного номера, единицы измерения, кода для расчета списания платежей по НДС или иных налоговых платежей; указываются учетная цена за единицу и стоимость отпущенных запасов. Эта ведомость составляется не только за отчетный период, но и по внутримесячным датам либо по запросу за рабочую смену, любые иные сроки, установленные учетной политикой организации.

По итоговым суммовым данным ведомости в целом за отчетный период составляется бухгалтерская проводка на передачу материальных запасов структурным подразделениям для производственного и иного потребления в оценке по учетным ценам: Д-т сч. 10, по субсчетах (структурные подразделения - получатели), К-т сч. 10, по тем же субсчетам (склады).

Аналогичная ведомость составляется по операциям передачи материальных запасов головной организацией структурным обособленным подразделениям, выделенным на отдельный баланс без придания статуса юридического лица, по итоговым данным которой составляется бухгалтерская проводка: Д-т сч. 79, по типовому или корпоративным субсчетам, К-т сч. 10, по типовым или корпоративным субсчетам.

Для учета движения специальной оснастки и специальной одежды к счету 10 "Материалы" необходимо открыть субсчета 10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе" и 11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации". На учетную стоимость комплектов этих запасов, переданных со склада в структурные подразделения, на счете 10 дебетуется субсчет 11 с кредита субсчета 10.

Передача материальных запасов внутрихозяйственным подразделениям, **выделенным на отдельный баланс** (филиалам, представительствам, отделениям и др.), учитывается на активном бессальдовом счете 79 "Внутрихозяйственные расчеты". На учетную стоимость переданных складом материальных запасов на основании авизо и приложенных к нему требований-накладных составляется бухгалтерская проводка: Д-т сч. 79, субсч. 2 "Расчеты по текущим операциям", К-т сч. 10, по соответствующим субсчетам. Одновременно указанным подразделениям направляется авизо на сумму ТЗР, относящуюся к учетной стоимости переданных материальных запасов, с бухгалтерской проводкой в дебет счета 79, субсчет 2 "Расчеты по текущим операциям", с кредита счета 16. Подразделения, выделенные на отдельный баланс, на основании акцептованного авизо составляют обратные проводки.

Материальные запасы, выбывшие по целевому назначению и в связи с другими фактами хозяйственной деятельности, включая выбытие в виде некомпенсируемых непроектируемых потерь, оцениваются **по фактической себестоимости их приобретения или по производственной себестоимости собственного производства.**

Для оценки выбывших и списанных с бухгалтерского учета материальных запасов по фактической себестоимости приобретения необходимо к их учетной стоимости прибавить либо расчетную часть, либо полную фактическую сумму ТЗР, непосредственно относящуюся к определенному номенклатурному номеру запасов согласно сгруппированным транспортным и другим первичным документам. В российской учетной практике, как правило, совокупные суммы ТЗР, учтенные за отчетный период, распределяются пропорционально учетной стоимости выбывших и списанных с бухгалтерского учета материальных запасов, в целом по бухгалтерскому счету 10 "Материалы" либо (в лучшем случае) в целом по типовым субсчетам этого счета.

Суммы ТЗР, относимые на себестоимость выбывших материальных запасов расчетным путем, целесообразно определять **по учетным подгруппам запасов.** Это позволит существенно снизить погрешность средних расчетных данных. Расчет выполняется в два приема. Сначала исчисляется средний по подгруппе запасов коэффициент ТЗР (К_т) по формуле:

$$K_t = (C_{тн} + T_p) : (C_{мн} + M_p),$$

где C_{тн} - сальдо ТЗР на начало отчетного периода; T_п - совокупная сумма ТЗР, учтенная в отчетном периоде; C_{мн} - сальдо материальных запасов на начало отчетного периода; M_п - совокупная стоимость учетной подгруппы материальных запасов, поступивших в отчетном периоде.

Затем исчисляется сумма ТЗР, относимая на стоимость выбывших материальных запасов (по учетной подгруппе), по формуле:

$$P_t = (K_t \times P_m),$$

где P_т - сумма ТЗР, относимая на себестоимость выбывших материальных запасов; P_м - учетная стоимость материальных запасов по номенклатурным номерам, отражаемых по подгруппе материальных запасов.

Расход сырья, материалов, покупной комплектующей продукции, технологического

твердого и жидкого топлива на производственную деятельность подразделения-потребители оформляют **производственными отчетами** по формам, самостоятельно устанавливаемым организациями и закрепляемым в их учетной политике.

Формы отчета о потреблении материальных запасов могут быть индивидуальными. Однако каждая из них должна обязательно содержать данные о расходуемых материальных запасах по номенклатурным номерам, единицам измерения, учетной стоимости за единицу, номенклатурном номере (наименовании) продукта труда, принятого на склад или сданного цеху-потребителю (об объекте расхода материальных запасов) и его количестве в натуральных единицах, расходе материальных запасов по текущим нормам (по каждому номенклатурному номеру в отдельности) в натуральных и стоимостных измерителях на единицу продукта труда, об отклонениях от текущих норм по причинам и виновникам (количество, сумма).

Данные о расходовании материальных запасов по текущим нормам и отклонениям от норм на производство промежуточных или конечных продуктов труда в натуральных или условно-натуральных измерителях, утвержденные по названным отчетам, обобщаются сначала по каждому производственному подразделению, затем - в целом по организации в **ведомости учета расхода материальных запасов на основное производство за отчетный период**. Такие же ведомости составляются на основании отчетов каждого подразделения вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств. Формы ведомостей устанавливаются программными продуктами обеспечения бухгалтерского учета по согласованию с организацией-пользователем. В программных продуктах обеспечения бухгалтерского учета необходимо предусмотреть, чтобы в указанной ведомости на стоимостные показатели расхода материальных запасов по номенклатурным номерам или учетным подгруппам и в целом по учетным группам и субсчетам в автоматическом режиме начислялись распределенные суммы ТЗР. Тогда данные о расходовании материальных запасов будут представлены в оценке **по фактической себестоимости приобретения**.

Бухгалтерские проводки по итоговым данным ведомости в целом по организации - с кредита счетов 10 "Материалы", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" в дебет счетов:

20 "Основное производство" - фактическая себестоимость сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующей продукции, технологического твердого и жидкого топлива, других материальных запасов, потребляемых непосредственно на изготовление продуктов труда структурными подразделениями основного (профильного) производства;

23 "Вспомогательные производства" - фактическая себестоимость сырья, материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующей продукции, технологического твердого и жидкого топлива, горюче-смазочных материалов, запасных частей и других материальных запасов, непосредственно потребляемых вспомогательными производствами всех типов;

29 "Обслуживающие производства и хозяйства" - фактическая себестоимость материальных запасов, непосредственно расходуемых на деятельность структурных подразделений организации, занятых социальной, оздоровительной и другими видами непромышленной деятельности, а также в подсобных сельскохозяйственных и перерабатывающих производствах.

Производственное потребление **материалов особого порядка учета** оформляется по каждому номенклатурному номеру таких материалов по производственным операциям и в целом за рабочую смену **актом расхода материалов особого порядка учета**. Форму акта организация устанавливает самостоятельно. В акте приводятся обязательные данные по номенклатурным номерам материалов об их остатках на начало и конец отчетного периода (дату составления акта), о поступлении (по датам и покупным ценам (без НДС и иных налоговых платежей)), расходе материалов по текущим нормам и отклонениям на изготавливаемое из них каждое наименование продукта труда. Данные актов заносятся в ведомость учета расхода материальных запасов на основное производство за отчетный период, и на итоговые суммы списанных материалов в оценке по фактической себестоимости приобретения составляется бухгалтерская проводка: Д-т сч. 20 К-т сч. 10, 16.

Расход материальных запасов на повседневное обслуживание и эксплуатацию основных средств, хозяйственные нужды, текущие мероприятия по технике безопасности и промсанитарии относится в оценке по фактической себестоимости приобретения на общие затраты структурных подразделений, управленческих и функциональных служб организации

(если перечисленные работы не выполняются подразделениями вспомогательных и обслуживающих производств). Лимиты расхода материальных запасов по номенклатурным номерам на указанные нужды устанавливаются согласно соответствующим утвержденным сметам затрат. Отпуск материальных запасов на такие нужды оформляется ЛЗК или требованиями-накладными.

Основанием для списания с бухгалтерского учета материальных запасов, израсходованных на перечисленные нужды, по номенклатурным номерам в оценке по фактической себестоимости приобретения служат ЛЗК, требования-накладные или **акты на списание материальных запасов по выполненным внутрихозяйственным работам.**

Данные этих первичных расходных документов обобщаются в **ведомости учета расхода материальных запасов на хозяйственные и иные нужды.** Ведомости составляются по каждому производственному, административному, функциональному, другим структурным подразделениям. В ведомостях, форма которых предусмотрена программным продуктом обеспечения бухгалтерского учета, указывают дебетуемый счет учета затрат, коды структурных подразделений-потребителей, коды смет затрат, статей затрат по смете, кредитуемый счет учета материальных запасов, субсчет, учетную группу, подгруппу, номенклатурный номер. Приводятся данные о расходе по каждому номенклатурному номеру в натуральных и стоимостных измерителях по нормам (смете), суммах ТЗР по учетным группам и в целом по субсчетам, отклонениям от норм по статьям сметы затрат. Итоговые данные о расходе материальных запасов и затратах по статьям смет переносят из ведомостей учета расхода материальных запасов на хозяйственные и иные нужды структурных подразделений в сводную ведомость такого же наименования и содержания в целом по организации.

Бухгалтерские проводки по итоговым данным ведомости расхода материальных запасов на хозяйственные и иные нужды организации за отчетный период - с кредита счетов 10 "Материалы", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" в дебет счетов:

25 "Общепроизводственные расходы" - расход материальных запасов в оценке по фактической себестоимости приобретения на обслуживание и эксплуатацию оборудования, машин и других основных средств производственных структурных подразделений, на хозяйственные и иные общецеховые нужды, предусмотренные соответствующими сметами затрат (при цеховой структуре управления; при бесцеховой структуре эти затраты учитываются непосредственно на счете 20 "Основное производство", а в обслуживающих подразделениях - на счете 29 "Обслуживающие производства и хозяйства");

26 "Общехозяйственные расходы" - расход материальных запасов в оценке по фактической себестоимости приобретения на обслуживание и эксплуатацию основных средств общехозяйственного назначения, на нужды административных, управленческих, функциональных, других служб организации, улучшение условий труда, технику безопасности, промсанитарии и иные общехозяйственные нужды, затраты на которые предусмотрены соответствующими сметами (бюджетами);

44 "Расходы на продажу" - расход материальных запасов на сбытовую деятельность организации в оценке по фактической себестоимости приобретения.

На продажу материальных запасов юридическим лицам заключается договор, оформляются **накладная на отпуск материалов на сторону**, товарно-транспортные накладные и иные транспортные документы. Кроме того, при самовывозе покупатель предъявляет доверенность. На основании этих документов покупателю выставляются счет и счет-фактура. Цены продажи определяются договором, однако они не должны быть ниже рыночных цен аналога, скорректированных на фактическое техническое состояние продаваемых материальных запасов. Датой продажи материальных запасов в российском бухгалтерском учете обычно признается дата их отпуска, указанная в первичных документах и счете на отпущенные (отгруженные) материальные запасы. Порядок вывоза и выноса материальных запасов с территории поставщика, оформления **пропуска** на их вывоз и вынос и система контроля за этими операциями со стороны работников охраны утверждает руководство организации. В особом порядке материальные запасы реализуются в рамках исполнительного производства, а также происходит продажа материальных запасов залогодателем, если залогодержатель не выполнил свои обязательства по договору залога имущества.

Продажа материальных запасов своим работникам, в том числе в рассрочку, проводится на основании личного заявления с разрешения руководства организации. Согласно заявлению выписываются накладная на отпуск товарно-материальных ценностей и счет-фактура,

после оплаты которого (обычно через кассу организации) материальные запасы выдаются покупателю.

В учетном регистре типовой журнально-ордерной формы - **ведомости N 16 (разд. 2 "Реализация продукции и материальных ценностей")** учет продажи материальных запасов касается лишь расчетов с покупателями. Линейной записью регистрируется номер, дата, сумма выставленного счета (стоимость, сумма НДС), дата оплаты. Для учета погашения задолженности покупателя по определенному счету необходимо продублировать данные выписок из расчетных или других счетов в банке, приходных кассовых ордеров, выписок из счетов банковского кредитования (погашение кредитов, полученных поставщиком материальных запасов, выручкой от продажи указанных активов). Суммы неоплаченных счетов на конец отчетного периода записываются в ведомость N 16 следующего за отчетным периодом. Учет выбытия материалов, в том числе в связи с их продажей, ведется в **накопительной ведомости учета материалов по складу (форма N 43)**, в **ведомости N 10 "Движение материальных ценностей (в денежном выражении)"**. Кредитовые обороты по счетам 10 "Материалы", 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" учитываются в **журнале-ордере N 10/1 "Списания на непроизводственные счета"**, а дебетовые обороты по счету 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 1 "Прочие доходы", - в **журнале-ордере 11 "Реализация", разд. 2 "Прочая реализация"**.

Из предлагаемых программными продуктами вариантов предпочтителен учет продажи материальных запасов в **ведомости учета продажи материальных запасов за отчетный период**. Ведомость ведется линейной записью по кодам (наименованию) покупателя и формы расчетов, номерам и датам накладной на отпуск материальных ценностей, счета, счета-фактуры. Далее по строке следует продолжение: сумма поступившего авансового платежа; сумма поступившего предварительного платежа; сумма текущего платежа (по фактической продаже запасов); сумма товарного векселя, обеспечивающего задолженность покупателя (в пределах акцептованного им расчетного документа); кредитуемый счет учета материальных запасов, учетная группа, подгруппа, номенклатурный номер, единица измерения, количество; учетная цена за единицу; учетная стоимость; расчетная сумма ТЗР, относимая на учетную стоимость проданных запасов; договорная цена за единицу, стоимость по счету; ставки и суммы НДС или иных налоговых платежей по счету-фактуре; дата оплаты счета по договору; дата и сумма фактической оплаты счета (стоимость НДС или иные налоговые платежи); сумма использованного авансового платежа; номер и сумма неоплаченного счета на конец отчетного периода (сумма дебиторской задолженности); сумма аванса, не использованного на конец отчетного периода (кредиторская задолженность); сумма неиспользованной предварительной оплаты (кредиторская задолженность).

Бухгалтерские проводки по итоговым данным ведомости

Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т сч. 10, 16 - списаны с бухгалтерского учета проданные по разным основаниям материальные запасы в оценке по фактической себестоимости приобретения;

Д-т сч. 62, 76, субсч. "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами", 73, субсч. "Расчеты с персоналом за материальные ценности, проданные в рассрочку", К-т сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы" (выручка, НДС), - сформирована дебиторская задолженность покупателей и персонала организации на сумму выручки по счетам-фактурам за проданные им материальные запасы (договорная стоимость, НДС или иные налоговые платежи);

Д-т сч. 62, субсч. "Расчеты по авансам полученным", К-т сч. 62 - зачтены (погашены) суммы задолженности покупателей по счетам за проданные материальные запасы в счет денежных средств, поступивших по авансовым платежам и предварительной оплате.

Суммы денежных средств, поступившие поставщикам от покупателей в виде авансов, предварительной оплаты и текущих платежей по счетам за купленные материальные запасы, отражаются в регистрах учета движения денежных средств и переносятся в рассматриваемую ведомость внесистемно (по каждому денежному документу без бухгалтерской проводки) во избежание повторного счета.

Материальные запасы могут выбывать и вследствие других причин: расходоваться на выполнение работ капитального характера, выполняемых хозяйственным способом, передаваться по договорам, отличным от возмездных договоров, выбывать в связи с пожарами, наводнениями, землетрясениями, другими чрезвычайными событиями, а также из-за недостачи, порчи, хищения на складах и в цеховых кладовых организации.

Основанием для списания материальных запасов с бухгалтерского учета по указанным причинам служит **отчет прораба** - расход строительных материалов и строительных конструкций на капитальное строительство, реконструкцию и других работ капитального характера, выполняемых хозяйственным способом. На выбытие материальных запасов по договорам, отличным от возмездных договоров, обычно специальные комиссии с представителями участвующих сторон составляют **приемо-сдаточные акты** по форме, согласованной сторонами сделки, утверждаемые учредителями (участниками) или руководством передающей организации.

Выбытие материальных запасов в связи с чрезвычайными событиями оформляется **актами о списании материальных ценностей**, которые составляет комиссия, назначенная приказом руководителя организации (форма акта - объект учетной политики организации). Выбытие материальных запасов по утвержденным результатам инвентаризации оформляет инвентаризационная комиссия в **сличительной ведомости результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей**. Кроме того, подписывается **приказ (распоряжение) руководителя организации об итогах инвентаризации материальных запасов**.

В **ведомости учета прочего выбытия материальных запасов** линейным способом указываются: код выбытия, наименование (код) организации-получателя (при выбытии материальных запасов по договорам мены имущества, дарения и иным хозяйственным договорам), дебет счета, субсчета учета затрат, финансовых вложений, расходов; номер и дата первичного документа, кредитуемый счет учета материальных запасов, субсчет, учетная группа, подгруппа, номенклатурный номер, наименование единицы, количество в натуральных измерителях, учетная цена за единицу, учетная стоимость, сумма ТЗР; цена за единицу запасов, указанная в хозяйственном договоре.

Бухгалтерские проводки по итоговым данным ведомости - с кредита счетов 10 "Материалы", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей" в дебет счетов:

08 "Вложения во внеоборотные активы", субсчет 3 "Строительство объектов основных средств", - списаны с бухгалтерского учета строительные материалы и строительные конструкции в оценке по фактической себестоимости приобретения, израсходованные на выполненные хозяйственным способом работы, включаемые в состав капитальных вложений (по текущим нормам, указанным в пообъектных сметах, и отклонениям от норм);

58 "Финансовые вложения" - списаны с бухгалтерского учета материальные запасы в оценке по фактической себестоимости приобретения, переданные: организацией-заемодателем другим организациям в качестве займов, предоставляемых в натуральной форме; организацией-учредителем (участником) - в форме вкладов (взносов) в уставный (складочный) капитал других организаций; организацией-товарищем - по договору о совместной деятельности в форме простого товарищества при формировании общего имущества (если имеется организация-товарищ, ведущая общие дела товарищества); учредителем государственного (муниципального) унитарного предприятия - в качестве взноса в его уставный фонд.

Между фактической себестоимостью материальных запасов, выбывших по перечисленным причинам, и согласованной учредителями (участниками) стоимостью переданных запасов, по которой их принимает к бухгалтерскому учету организация-получатель, у организации, передавшей материальные запасы, образуется положительная или отрицательная суммовая разница. Эти суммы признаются в бухгалтерском учете **прочими доходами** (положительная разница) или **прочими расходами** (отрицательная разница) и увеличивают либо уменьшают учетную стоимость соответствующих финансовых вложений: Д-т (К-т) сч. 58 К-т (Д-т) сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы" (2 "Прочие расходы");

79 "Внутрихозяйственные расчеты" - организация-учредитель по договору о доверительном управлении имуществом передала материальные запасы в оценке по фактической себестоимости приобретения организации - доверительному управляющему;

91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 2 "Прочие расходы", - списаны с бухгалтерского учета в оценке по фактической себестоимости приобретения материальные запасы, выбывшие в результате пожаров, стихийных бедствий, террористических актов, других чрезвычайных событий в обычной деятельности организации, а также израсходованные на предупреждение и ликвидацию последствий таких негативных событий;

94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - списаны с бухгалтерского учета материальные запасы в оценке по фактической себестоимости приобретения по результатам инвен-

таризации, утвержденным в установленном порядке (порядок проведения, выявления и учета результатов инвентаризации материальных запасов рассматривается в следующем пункте);

97 "Расходы будущих периодов" - списаны с бухгалтерского учета материальные запасы, израсходованные на выполнение горно-подготовительных работ, работ по освоению новой продукции, рекультивации земель, выполнение работ (некапитального характера) или продуктов труда сезонного характера (если затраты на такие работы предварительно не учитываются и не калькулируются на счетах основного или вспомогательных производств).

Определенные особенности имеет применение способов включения в текущие затраты обычной деятельности организации учетной стоимости выданных в эксплуатацию инвентаря и хозяйственных принадлежностей, комплектов специальной оснастки и специальной одежды, учитываемых в составе материальных запасов.

При отпуске инвентаря и хозпринадлежностей со склада в эксплуатацию (по требованию-накладной или ЛЗК) их учетную стоимость включают в состав затрат на обеспечение условий труда и промсанитарию (например, на содержание помещений и рабочих мест в соответствии с санитарными нормами) согласно сметным ассигнованиям на содержание и обслуживание структурных подразделений - получателей указанных единиц имущества.

Организации имеют право выбора **одного** из трех вариантов включения учетной стоимости комплектов специальной одежды и специальной оснастки в текущие затраты по видам обычной деятельности:

- полностью на дату передачи специальной одежды и специальной оснастки со склада в эксплуатацию, включая специальную оснастку, предназначенную для выполнения индивидуальных заказов либо используемую в массовом производстве;

- полностью на дату выбытия специальной одежды из эксплуатации;

- равномерно в течение всего полезного срока эксплуатации специальной оснастки.

Если учетная стоимость специальной оснастки, согласно учетной политике организации, относится на затраты производства равномерно в течение всего срока ее полезной эксплуатации, то суммы ежемесячного погашения стоимости по группе однородных объектов специальной оснастки определяются линейным способом или способом списания стоимости пропорционально физическому объему выпущенной продукции (для оснастки, используемой непосредственно для изготовления продукции: штампов, пресс-форм, молотов и др.). При снятии с производства или ином досрочном прекращении выпуска той или иной продукции без дальнейшего возобновления ее производства остаточную стоимость специальной оснастки (остаток несписанной суммы учетной стоимости специальной оснастки) относят **на прочие расходы**: Д-т сч. 91, субсч. 2 "Прочие расходы", К-т сч. 10, субсч. 11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации".

Включение учетной стоимости специальной оснастки в затраты на производство и иные производственные нужды на дату выдачи ее со склада в эксплуатацию предполагает **обязательный учет** упомянутых выше комплектов специальной оснастки в оценке по учетной стоимости на специальном **забалансовом счете** "Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию". На этом же счете учитывается специальная оснастка, если организация приняла обязательства по ее хранению после окончания эксплуатации (по гарантийному ремонту и техническому обслуживанию, зачисление в мобилизационный запас и т.п.).

Во всех названных вариантах составляются бухгалтерские проводки с кредита счета 10 "Материалы", субсчет 9 "Инвентарь и хозяйственные принадлежности", 10 "Специальная оснастка и специальная одежда на складе" (1), 11 "Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации" (2, 3) в дебет счетов:

20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" - учетная стоимость специальной оснастки, отпущенной со склада для изготовления индивидуальных заказов или эксплуатации в массовом производстве; учетная стоимость специальной оснастки, отпущенной в производство, если учетной политикой организации предусмотрено единовременное отнесение ее учетной стоимости на текущие затраты производственной деятельности на дату отпуска в эксплуатацию; расчетная часть учетной стоимости специальной оснастки в эксплуатации, равномерно включаемая в затраты на производство;

25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу" - учетная стоимость инвентаря и хозяйственных принадлежностей, специальной одежды, отпущенной со склада в эксплуатацию производственным и иным структурным

подразделениям, если учетной политикой организации предусмотрено единовременное отнесение учетной стоимости специальной одежды на текущие затраты производственной и иных видов обычной деятельности на дату отпуска указанных запасов в эксплуатацию.

Одновременно с приведенными проводками на затраты относится расчетная сумма ТЗР в порядке, рассмотренном ранее (Д-т тех же счетов учета затрат К-т сч. 16 - в соответствующих суммах).

Затраты на ремонт и обслуживание специальной оснастки и специальной одежды, а также на замену и ремонт отдельных деталей и узлов комплекта специальной оснастки относятся на текущие затраты вида деятельности, в котором эксплуатируется это имущество: Д-т сч. 25, 26, 44 К-т сч. 10, 16, 23, 70, 69 и др.

При поломке, порче, хищении, утрате специальных инструментов и специальной оснастки, находившихся в эксплуатации, составляется соответствующий акт о списании. По утвержденному акту руководитель организации принимает решение о списании активов с бухгалтерского учета и возмещении материального ущерба виновными лицами (порядок учета и списания сумм ущерба от недостач и порчи материальных запасов рассматривается в следующем пункте).

В соответствии с ПБУ 5/01 оценка принятых к бухгалтерскому учету МПЗ вообще и материальных запасов в частности по фактической себестоимости их приобретения и фактической (нормативной) производственной себестоимости собственного производства **не подлежит изменению**. Следовательно, в отличие от внеоборотных активов, **переоценка остатков материальных запасов**, учтенных на конец отчетного года или на внутригодовые отчетные даты, РСБУ **не предусмотрена**. Между тем рыночные цены на материальные запасы могут меняться, нередко существенно. Не реагировать на такую реальность рынка товаров - значит недальновидно пренебречь принципом осмотрительности, согласно которому активы и доходы не должны завышаться, а затраты и обязательства - занижаться и последовательное выполнение которого значительно повышает объективность (реальность) оценки запасов при нестабильности рыночных цен.

В ПБУ 5/01 нет прямых рекомендаций относительно оценки запасов способами, предлагаемыми МСФО 2. Однако ПБУ 5/01 предусмотрено формирование в бухгалтерском учете суммы резерва под снижение стоимости материальных запасов, стоимость продажи которых на отчетную дату (как правило, на конец отчетного года) снизилась.

Сумма созданного резерва определяется как разница между текущей рыночной стоимостью материальных запасов и их фактической себестоимостью приобретения, если она оказалась выше текущей рыночной стоимости. Если стоимость продажи материальных запасов на упомянутую дату возросла и стала выше их фактической себестоимости приобретения, то резерв не создается. Таким образом, балансовая стоимость материальных запасов, по которым создан резерв под снижение стоимости их продажи, равна фактической себестоимости их приобретения за вычетом сальдо указанного резерва.

Создание резерва под снижение стоимости материальных запасов является правом организации, объектом ее учетной политики. Суммы начисленного резерва включаются в состав прочих расходов, суммы списанного с бухгалтерского учета резерва - в состав прочих доходов. Движение средств резерва под снижение стоимости материальных запасов учитывается на пассивном контрактивном счете 14 "Резервы под снижение стоимости материальных ценностей", который по кредиту и дебету корреспондирует только со счетом 91 "Прочие доходы и расходы". Резерв под снижение стоимости материальных запасов списывается на дату выбытия запаса, под снижение стоимости которого был образован резерв. Основанием для бухгалтерских проводок служит **бухгалтерская справка** с расчетами начисляемых и списываемых сумм резерва, утвержденных руководителем организации. Аналитический учет на счете 14 осуществляется по каждому резерву в отдельности в **оборотной ведомости** аналитического учета резервов под снижение стоимости материальных запасов.

5. Учет затрат на оплату труда и расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Основным нормативным документом, регламентирующим отношения работников и работодателей при расчетах по оплате труда, является Трудовой кодекс РФ [4], а также законодательство в области, социального обеспечения (пенсионного, социального и медицинского страхования). При ведении бухгалтерского учета необходимо руководствоваться требованиями этих нормативных документов федерального уровня, а также внутренними коллективными договорами (администрации с трудовым коллективом) и индивидуальными контрактами.

Формы оплаты труда

Различают сдельную и повременную формы оплаты труда. *Сдельная форма* основана на начислении заработной платы за количественные показатели (количество изделий, объем выполненных работ, объем произведенной продукции и т. п.). Расчет производится путем умножения количественного показателя на сдельную расценку. Величина сдельной расценки определяется на основании принятой на предприятии системы нормирования труда.

Сдельная расценка может быть индивидуальной и коллективной. Совокупный фонд оплаты труда бригады при коллективной сдельной расценке распределяется между работниками также в соответствии с принятыми на предприятии внутренними положениями об оплате труда или коллективными договорами. Чаще всего применяется показатель КТУ – коэффициента трудового участия.

Повременная форма основана на оплате труда за отработанное время и рассчитывается как произведение дневной (часовой) тарифной ставки на количество фактически отработанных дней (часов). Если за основу повременной оплаты берется оклад, то фактический заработок работника рассчитывается как величина оклада, деленная на количество рабочих дней в данном месяце и умноженная на количество фактически отработанных рабочих дней.

Согласно нормативным актам Госкомстата России доходы, получаемые работником в организации, делятся на **три части**:

1) **фонд заработной платы**: заработная плата, начисленная согласно условиям коллективного и трудового договоров, стимулирующие доплаты, компенсационные выплаты, связанные с условиями труда, оплата ежегодных основных и дополнительных отпусков, простоев не по вине работника, другие выплаты, относящиеся к заработной плате (составляют текущие затраты отчетного периода, распределяемые по видам обычной деятельности организации);

2) **выплаты социального характера за счет работодателя**: компенсационные и социальные льготы (надбавки к пенсии пенсионерам, продолжающим работать в организации, единовременные пособия ветеранам труда, уходящим на пенсию), поощрительные выплаты (за большой трудовой стаж, по итогам работы за год, разовые премии, не предусмотренные трудовыми договорами, материальная помощь), выплаты на питание и другие социальные выплаты (источники погашения приведенных выплат являются объектом учетной политики организации; как правило, к ним относятся средства нераспределенной прибыли);

3) **выплаты, не включаемые в фонд заработной платы и в выплаты социального характера**: пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, уходу за ребенком, пособия, связанные с травматизмом на производстве и профессиональными заболеваниями, другие пособия в суммах, выплачиваемых из средств организации и включаемых в текущие затраты отчетного периода по видам ее обычной деятельности.

Суммы выплат, включаемые в фонд заработной платы, в социальные выплаты и упомянутые пособия, составляют **фонд оплаты труда**.

Стандартный перечень и формы первичных документов на оформление рабочего времени, выработки и заработной платы, начисляемой по разным основаниям, а также регистров аналитического учета расчетов по оплате труда утверждает руководитель экономического субъекта по представлению главного бухгалтера и руководителя кадровой службы (кроме организаций государственного сектора). Исключение составляют специальные документы, утверждаемые федеральными министерствами и ведомствами (службами) и признаваемые

законным основанием для начисления соответствующих выплат работнику: листок нетрудоспособности - Минздравсоцразвития России; повестка о призыве на военные сборы - Минобороны России; повестка о явке в суд в качестве свидетеля, справка об участии в работе суда присяжных - Минюста России; справка о выполнении государственных и общественных обязанностей - уполномоченных властных и общественных организаций и др.

В практике российских экономических субъектов всех видов и форм собственности комплекс обязательных первичных документов, касающихся трудовых отношений работника с работодателем, включаемый в систему внутреннего документооборота и в программные продукты обеспечения учета труда и заработной платы, обычно структурируется на основе традиционных унифицированных (типовых) форм первичной документации, утвержденных Госкомстатом России в 2004 г., а также в разные годы - отраслевыми министерствами и ведомствами. К этим документам относятся: табель учета использования рабочего времени, сдельные наряды, рапорты о выработке бригады, путевые листы, акты о приемке работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы, и др. Силу первичных документов имеют также приказы (распоряжения) руководителя организации в области оплаты труда: о приеме работника на работу, переводе работника на другую работу, предоставлении работнику ежегодного оплачиваемого основного отпуска, об утверждении решения квалификационной комиссии организации по присвоению работнику тарифного разряда, о поощрении работника за добросовестный труд или по иным основаниям, прекращении (расторжении, увольнении) трудового договора с работником, направлении работника в служебную командировку, возмещении материального ущерба по результатам инвентаризации активов и др.

Российское законодательство предписывает **обязательное ведение учета использования рабочего времени штатного и нештатного персонала** всеми экономическими субъектами страны независимо от их отраслевой принадлежности и формы собственности, ведущих деятельность в отраслях экономики. Оперативным учетом использования рабочего времени занимается уполномоченный работник (табельщик, бригадир, мастер, руководитель структурного подразделения и др.) в соответствии с рабочими инструкциями, основанными на положениях локальных нормативных документов организации, в **табеле учета использования рабочего времени** (далее - **табель**). Обязанность уполномоченного лица заполнять табель в надлежащем порядке предусматривается его трудовым договором или возлагается на этого работника приказом (распоряжением) руководителя организации либо структурного подразделения. Отметим, что табель приобретает силу первичного документа только при условии, что он оформлен на бумажном носителе информации.

Табель является многоцелевым первичным документом, поскольку содержит учетную информацию, необходимую для определения времени, фактически отработанного, или неотработанного времени (неявок по разным причинам), начисления заработной платы работникам, труд которых оплачивается повременно. Помимо этого, табельные данные служат основанием для исчисления статистических показателей по труду и заработной плате (списочное, несписочное, среднесписочное число работающих, производительность труда, баланс рабочего времени, средняя заработная плата по категориям работающих и др.), а также при подготовке документов для начисления социальных пособий и пенсий из средств внебюджетных фондов социального страхования и обеспечения. При проведении проверок налоговых платежей органами налогового администрирования одновременно проверяется и наличие табеля (при его отсутствии к организации или к соответствующим должностным лицам применяются штрафные санкции).

Включение данных о работнике в табель или их исключение из табеля (при увольнении по разным причинам или переводе на работу в другую местность) осуществляется на основании приказа (распоряжения) руководителя организации. При включении данных о работнике в табель каждому работнику независимо от должности присваивается **табельный** (в обиходе - **рабочий**) **номер** - цифровой код, принятый согласно внутренней системе кодификации условно-постоянных реквизитов первичной документации, утвержденной локальными нормативными документами организации. Табельный номер сохраняется при должностных перемещениях сотрудника в организации и при увольнении (переводе на работу в другую местность) не возобновляется в течение трех лет.

В табели **не включаются** данные о персонале, принятом на работу по гражданско-трудовым договорам. **Не учитывается** время, затраченное при совмещении профессий на

работы, выполняемые во время основной работы по трудовому договору, а также при замещении временно отсутствующих работников.

Время работы по условиям трудового договора является **обязательным объектом табельного учета**.

Начальным регистром аналитического учета расчетов по всем видам доходов, получаемых персоналом по месту основной работы и связанных с ними удержаний, является **лицевой счет каждого штатного работника** организации. Форма лицевого счета - объект учетной политики организации, однако совокупность его реквизитов должна соответствовать нормам Федерального закона "О бухгалтерском учете". В соответствии с назначением лицевого счета (независимо от принятой формы, фондовооруженности учетного процесса и эксплуатируемых программных продуктов) совокупность его обязательных реквизитов состоит из нескольких групп:

- **общие сведения** - фамилия, имя, отчество работника; номер лицевого счета и срок (расчетный период), на который он открыт; код (название) структурного подразделения; категория персонала; табельный номер, ИНН; номер страхового свидетельства государственного пенсионного страхования; состояние в браке; даты рождения, поступления на работу и увольнения;

- **сведения о приеме на работу, перемещениях, изменениях условий труда** - дата и номер приказа (распоряжения); профессия, должность, специальность; условия труда, тарифный разряд и тарифная ставка (часовая тарифная ставка); оклад и сумма надбавок по их кодам (видам);

- **сведения об использовании отпуска** - вид отпуска, дата и номер приказа (распоряжения), за какой период; даты начала и окончания, количество календарных дней;

- **основания для удержаний** - номер и дата документа; вид; период (даты начала, окончания данного удержания); сумма или процент удержания (на весь период удержания, руб.); сумма удержания за расчетный период (руб.) и сумма стандартных налоговых вычетов (руб.);

- **сведения о начисленной заработной плате и иных выплатах** - месяц, отработанные дни, часы (количество); начислено по видам (кодам) выплат (относящихся к заработной плате, коды, суммы, руб.), других доходов по видам (кодам) выплат (не относящихся к заработной плате, коды, суммы, руб.), пособий по временной нетрудоспособности и уходу за ребенком, выплачиваемых из средств организации (месяц, дни, сумма, код); всего начислено (руб.);

- **сведения об удержаниях и зачетах** - выдано (зачтено) за первую половину месяца (аванс), код, сумма (руб.); НДФЛ, код, сумма (руб.); другие удержания по видам (кодам) (сумма, руб.); всего удержано (сумма, руб.);

- **сведения о задолженности** - задолженность за организацией (причитается к выдаче), сумма, руб., задолженность за работником (дебиторская задолженность), сумма, руб.

Персональные данные о суммах, начисленных работнику по всем видам оплаты, включая пособия по нетрудоспособности и связанные с материнством, выплачиваемых из средств организации (всего начислено); суммах зачета и удержаний по каждому виду и общим итогом (всего зачтено и удержано); сумме, причитающейся к выдаче (кредиторская задолженность организации работнику), или сумме долга работника (дебиторская задолженность работника организации) распечатываются на бумажном носителе. Экземпляр полученного документа прикрепляется к отведенному для текущего месяца чистому листу лицевого счета по каждому условно-постоянному реквизиту. Другой экземпляр документа, дополненный в автоматическом режиме необходимыми личными сведениями из лицевого счета (фамилия, имя, отчество, табельный номер, код структурного подразделения, расчетный период), носит название "**Расчетный листок**". Форму расчетного листка организация устанавливает самостоятельно. Расчетные листки составляются до установленной даты выплаты денежных сумм, причитающихся работникам за вторую половину месяца (или в целом за месяц, если аванс не выплачивается), и в срок, предусмотренный коллективным договором или локальным нормативным документом организации, выдаются работникам. Расчетные листки регистрируются в специальном журнале (форма регистра - объект учетной политики организации) и выдаются работнику под расписку в этом журнале. Данные лицевых счетов о ежемесячных начислениях по видам выплат, кроме определения общей суммы начислений по видам оплаты, используются также для начисления сумм отпускных, компенсаций за неисполь-

зованный отпуск, пособий по временной нетрудоспособности, пособий по уходу за ребенком и других видов оплаты, исчисляемых по среднему заработку.

В связи с этим в программных продуктах необходимо предусмотреть ввод в лицевые счета системы кодов начислений, дополненных видами выплат, включаемых и не включаемых в расчет среднего заработка, а также подсчет сумм выплат, включаемых в расчет среднего заработка, нарастающими итогами с начала текущего года и общим итогом за истекший год. Все это позволит значительно снизить трудоемкость процедуры начисления выплат.

Еще одним регистром аналитического учета расчетов с персоналом по доходам, получаемым штатными и нештатными работниками организации, являются **расчетно-платежные ведомости** и **расчетные ведомости**. Первая может применяться, только если выдача денежных сумм, причитающихся работникам, выполняется вручную из кассы организации (см. п. 6.1). В расчетно-платежной ведомости объединены два документа разного назначения, тогда как по существу ведомость является кассовым документом - приложением к расходному КО. Следовательно, для бухгалтерского учета расчетов с работниками по заработной плате и другим видам оплаты и распределения начисленных сумм по их целевому назначению необходимо создавать дублирующий (дополнительный) документ, что усложняет учет. В связи с этим на практике, как правило, применяются расчетные ведомости, ориентированные на платежи по пластиковым картам, а при необходимости - наличными деньгами из кассы по платежным ведомостям.

Расчетные ведомости на штатных работников, совместителей и физических лиц, выполняющих работы по гражданско-правовым договорам (нештатный персонал), ведутся по структурным подразделениям и функциональным службам организации, категориям персонала, каждому работнику (по строкам ведомости) линейным способом. Практически содержание строк расчетной ведомости дублируется из лицевых счетов. Итоги ведомости: всего начислено, в том числе по видам выплат; всего зачтено и удержано, в том числе по видам удержаний; причитается к выдаче, долг за работником - подсчитываются в отдельности по каждому структурному подразделению и по каждой функциональной службе.

Итоговые данные расчетной ведомости должны быть сбалансированы по вертикали (строкам по каждому работнику) и горизонтали (итоговым строкам ведомости) в следующем порядке:

- общая сумма частных итогов по видам оплаты, пособий по временной нетрудоспособности и пособий, связанных с материнством, выплачиваемых из средств организации, подсчитанная по строкам (всего начислено), равна итоговой сумме указанных начислений по видам и в целом по расчетной ведомости;

- общая сумма частных итогов зачета и удержаний, подсчитанная по строкам (всего удержано), равна итоговой сумме удержаний по видам и в целом по расчетной ведомости. На сумму зачета (аванса) бухгалтерская проводка составляется на основании расходного КО, поэтому во избежание повторного счета итоговую сумму зачета по данным расчетной ведомости лишь сверяют с суммой расходного КО;

- из итоговой суммы начисленной заработной платы и других выплат, относящихся и не относящихся к заработной плате (итого начислено по ведомости), вычитается итоговая сумма зачета и удержаний (итого удержано по ведомости) и прибавляется итоговая сумма долга за работником; полученный итог должен быть равен итоговой сумме, причитающейся к выдаче (кредиторскому долгу организации работникам).

Такая проверка - **обязательный объект бухгалтерского контроля**, несмотря на то что в программных продуктах предусматривается ее автоматическое выполнение.

Целесообразно дополнить итоговые показатели начисленных выплат по их видам и в целом по расчетной ведомости накопительными данными с начала отчетного года. Эта информация снизит трудоемкость составления статистической отчетности, а также разработки управленческих решений в области труда и его оплаты.

Итоговые данные расчетных ведомостей структурных подразделений и функциональных служб по видам начислений, зачету, видам удержаний, суммам кредиторской задолженности персоналу и дебиторской задолженности работников на конец отчетного периода (за вторую половину предыдущего месяца) суммируются в **сводной расчетной ведомости** в целом по организации. Общий итог ведомости по начислению выплат, включаемых в фонд оплаты труда, в том числе выплат социального характера из средств организации, подсчитанный в сводной расчетной ведомости, служит контрольной цифрой для кредитового

оборота, отраженного за отчетный период на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в главной книге; дебетовый оборот счета соответствует сумме общего итога зачета и удержаний; сальдо на конец отчетного периода равны суммам, причитающимся к выдаче за вторую половину предыдущего месяца, и оставшегося долга работника. Расхождения между данными, учтенными в сводной расчетной ведомости и на счете 70, не допускаются.

Необходимо отметить, что промежуточные и итоговые данные расчетных ведомостей структурных подразделений и функциональных служб и сводных расчетных ведомостей, являющиеся продуктами бухгалтерского учета, рассматриваются также в качестве информационного обеспечения исчисления показателей статистической отчетности (например, показателей средней заработной платы по категориям работающих и в целом по организации), налоговой отчетности, экономического анализа структуры и динамики фонда оплаты труда, разработки и принятия управленческих решений в области организации оплаты труда.

Суммы начисленной заработной платы и других выплат, составляющих фонд заработной платы, возмещаются из выручки за проданные продукты труда или средств иных источников (кроме нераспределенной прибыли) и признаются в бухгалтерском учете трудовыми затратами на обычные виды деятельности организации. Кроме того, в состав упомянутых затрат включаются суммы выплат социального характера, пособий по временной нетрудоспособности и связанных с материнством, выплачиваемых из средств организации и также составляющих ее затраты по видам обычной деятельности. Выплаты, включаемые в фонд оплаты труда (помимо фонда заработной платы), возмещаются в основном из средств нераспределенной прибыли организации.

Для распределения суммы фактического фонда оплаты труда в программных продуктах предусмотрена специальная таблица - **ведомость распределения затрат на заработную плату и другие выплаты по целевому назначению** (далее - ведомость распределения). Распределяется общая сумма начисленного фонда оплаты труда, учтенная в сводной расчетной ведомости за отчетный период (итого начислено по организации) и в качестве кредитового оборота на счете 70, на основании первичной документации, по данным которой определены суммы доходов, полученных работниками в организации. Документация группируется по структурным подразделениям, статьям затрат, источникам возмещения, текущим нормам, отклонениям от текущих норм и другим признакам.

Существует два вида оплаты труда: основная и дополнительная заработная плата.

Основная заработная плата начисляется за отработанное время или по сдельным расценкам, а также включает в себя премии, доплаты за отклонения от нормальных условий работы в соответствии с Трудовым кодексом (ночные, праздничные, сверхурочные, вредные условия труда и т. п.), районные коэффициенты и другие аналогичные выплаты.

Дополнительная заработная плата – это оплата за неотработанное время в соответствии с Трудовым кодексом: ежегодные и учебные отпуска, компенсации за неиспользованный отпуск, льготные дни или часы для особых категорий работников.

Расчет отпускных производится исходя из среднего заработка за предшествующие отпуску 12 месяцев. Сумма заработка за предыдущие 12 месяцев делится на 12 и на 29,4. Полученный среднедневной заработок умножается на количество дней отпуска (стандартное количество – 28 календарных дней). Если работник отработал неполные 12 месяцев, то и среднедневной заработок, и количество дней отпуска пересчитываются в соответствующей пропорции.

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), 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 со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;

– оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, – в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;

– начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм – в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

– начисленных доходов от участия в капитале организации и т. п. – в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

**Характеристика счета 70
"Расчеты с персоналом по оплате труда"**

Д	Счет 70	К
Удержания из заработной платы. Выдача причитающихся сумм работникам	St - задолженность организации 0 перед рабочими и служащими по заработной плате на начало отчетного периода	
	Начисленные суммы оплаты труда, пособий, премий и других выплат	
	St - задолженность организации 2 перед рабочими и служащими по заработной плате на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена оплата труда работникам организации	20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 97, 08 и др.	70
Начислены премии, материальная помощь, доходы работникам организации по акциям и вкладам в ее имущество за счет прибыли организации	84, 91	70
Начислено пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет средств работодателя	20, 23, 25, 26, 29, 44 и др.	70
Начислено пособие по временной нетрудоспособности, выплачиваемое за счет средств Фонда социального страхования РФ	69	70
Начислена сумма отпускных, вознаграждения за выслугу лет за счет созданного резерва	96	70
Удержан НДФЛ из заработной платы работников	70	68
Удержаны из заработной платы неиспользованные подотчетные суммы	70	71

Удержаны из заработной платы суммы займа и материального ущерба, причитающиеся с работника	70	73
Удержаны из заработной платы платежи по личному страхованию и прочие платежи (алименты, профсоюзные взносы, коммунальные услуги)	70	76
Выданы из кассы заработная плата и другие выплаты работникам	70	50
Перечислены с расчетного счета заработная плата и другие выплаты работникам	70	51
Депонирована неполученная заработная плата	70	76
Отражена стоимость выданной работникам в натуре готовой продукции (товаров, материальных ценностей) по продажным ценам (включая НДС)	70	90-1

Дт 20 Кт 70 начислена заработная плата рабочим основного производства Дт 26 Кт 70 начислена заработная плата работникам управленческого аппарата

Дт 44 Кт 70 начислена заработная плата работникам, занимающимся реализацией продукции или товаров

Дт 08 Кт 70 начислена заработная плата работникам, участвующим в создании внеоборотных активов

Дт 96 Кт 70 начислены отпускные за счет резервного фонда

Дт 69 Кт 70 начислены больничные и другие пособия за счет средств Фонда социального страхования

Дт 84 Кт 70 начислены дивиденды работникам организации, которые одновременно являются учредителями или акционерами

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий 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 (изза 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

Дт 70 Кт 68 удержан НДФЛ

Дт 70 Кт 73, 76 отражены прочие удержания с работников Дт 70 Кт 50 выплачена заработная плата через кассу

Дт 70 Кт 51, 55 выплачена заработная плата через карточные счета

Удержания из работной платы

Обязательные удержания – это НДФЛ (налог на доходы физических лиц) и удержания по исполнительным листам (по решению суда). НДФЛ ежемесячно удерживается с работников организацией в качестве налогового агента по стандартной ставке 13 % и с дивидендов – по ставке 9 % в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Прочие удержания могут производиться как по инициативе администрации (за материальный ущерб, невозвращенные подотчетные суммы, удержания с материально-ответственных лиц), так и по инициативе работника (возврат полученных ссуд, оплата детских дошкольных учреждений, коммунальные платежи и т. п.).

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

Характеристика счета 73
"Расчеты с персоналом по прочим операциям"

Д	Счет 73	К
St - задолженность работников перед 0 организацией на начало отчетного периода		Погашение дебиторской задолженности
Увеличение дебиторской задолженности		
St - задолженность работников перед 2 организацией на конец отчетного периода		

Субсчета:

73-1 "Расчеты по предоставленным займам";

73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Расчеты по предоставленным займам: - сумма займа выдана работнику из кассы (перечислена с расчетного счета на счет, указанный работником); - начислены проценты за пользование займом;	73-1	50, 51
- работник вернул деньги, выплатил сумму процентов в кассу (на расчетный счет);	73-1	91-1
- удержана сумма займа из заработной платы (с согласия работника)	50, 51	73-1
	70	73-1
Расчеты по возмещению материального ущерба: - отнесена на виновное лицо сумма ущерба, причиненного браком;	73-2	94, 28
- отнесена на виновное лицо разница между рыночной и учетной стоимостью недостающих ценностей;	73-2	91-1
- удержаны денежные средства из заработной платы работника (с согласия работника);	70	73-2
- работник внес сумму недостачи в кассу наличными	50	73-2

В соответствии с действующим законодательством все организации, имеющие статус плательщиков страховых взносов (страхователей), обязаны за свой счет ежемесячно, одновременно с начислением заработной платы и иных выплат, отчислять средства на социальное, пенсионное, медицинское и другие виды страхования. Обязательные платежи страхователей в виде страховых взносов по государственному страхованию (по своему экономическому и правовому содержанию они не относятся к налогам) составляют основную долю средств (доходов) внебюджетных фондов: Фонда социального страхования РФ (ФСС), Пенсионного фонда РФ (ПФР), Федерального фонда медицинского страхования РФ (ФФОМС), территориальных фондов медицинского страхования (ТФОМС). Помимо таких взносов страхователи производят за свой счет ежемесячные взносы на обязательное социальное страхо-

вание от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Эти взносы направляются в доходы ФСС.

Основными законодательными актами, регулирующими действие системы социального страхования России, являются Федеральные законы "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" и "О внесении изменений в Федеральный закон "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством". Законодательно установлены порядок исчисления и уплаты страховых взносов, объекты начисления страховых взносов, порядок формирования базы для их начисления, тарифы, расчетный и отчетный периоды, порядок внесения изменений в расчет страховых взносов, правила администрирования страховых платежей, порядок взыскания недоимки в случае частичной или полной неуплаты страховых взносов, определены нарушения законодательства о страховых взносах и ответственность за их совершение. Разъяснения, инструкции и другие нормативные акты по отдельным вопросам социального страхования принимает Минздравсоцразвития России.

Объектами страховых взносов признаются выплаты и иные доходы, состав которых предусмотрен российским законодательством в области страхования, начисленные работникам организации в расчетном периоде по трудовым и гражданско-правовым договорам (за исключением вознаграждений, выплачиваемых российским ИП, адвокатам, нотариусам).

База для начисления страховых взносов представляет собой стоимостное выражение объектов обложения страховыми взносами, к которым применяются установленные законом тарифные ставки с учетом предоставляемых льгот. Кроме того, законодательством РФ регламентируется предельная сумма упомянутой базы на предстоящий календарный год (расчетный период) в виде так называемого **страхового заработка**, который ежегодно индексируется в зависимости от фактического показателя роста средней заработной платы; коэффициент индексации определяет Правительство РФ. Страховой заработок исчисляется по каждому работнику на основании данных его лицевого счета или расчетной ведомости месячным итогом и нарастающими итогами с начала всего текущего расчетного периода. При достижении работником потолка страхового заработка, действующего в текущем расчетном периоде, начисление страховых взносов на соответствующие выплаты в его пользу прекращается. Если работник совмещает деятельность в двух и более организациях, то каждая из них обязана начислять страховые взносы до достижения установленного лимита страхового заработка.

Страховые тарифы - установленные действующим законодательством ставки страховых взносов, по которым производятся отчисления в качестве основного источника доходов каждого внебюджетного фонда. Организации, применяющие общий режим налогообложения, начисляют суммы страховых взносов по страховым тарифам, установленным в процентах к сумме рассчитанной ежемесячной базы

Суммы страховых взносов, ежемесячно начисляемые в каждый внебюджетный фонд за отчетный период, признаются текущими затратами на все виды обычной деятельности организации (кроме взносов, начисленных на выплаты, возмещаемые из средств нераспределенной прибыли). Следовательно, на суммы страховых взносов в каждый внебюджетный фонд отдельно составляются бухгалтерские проводки по дебету счетов учета затрат, нераспределенной прибыли и прочих доходов и расходов с кредита счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". При этом дебетуются бухгалтерские счета, которые корреспондируют с кредитом счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" (см. перечень бухгалтерских проводок с кредита указанного счета). Для учета расчетов с внебюджетными фондами в Плане счетов предусмотрены типовые субсчета в отдельности для каждого фонда.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» предназначен для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации. Субсчета открываются отдельно по каждому виду страхования.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» кредитуется на суммы платежей на социальное страхование

обеспечение работников, а также обязательное медицинское страхование, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. При этом записи производятся в корреспонденции:

– со счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, – в части отчислений, производимых за счет организации;

– счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – в части отчислений, производимых за счет работников организации.

Кроме того, по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетом прибылей и убытков или расчетов с работниками по прочим операциям

(в части расчетов с виновными лицами) отражается начисленная сумма пени за несвоевременный взнос платежей, а в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» – суммы, полученные в случаях превышения соответствующих расходов над платежами.

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

Дт 20 Кт 69 начислены взносы с заработной платы рабочих основного производства

Дт 26 Кт 69 начислены взносы с заработной платы работников управленческого аппарата

Дт 44 Кт 69 начислены взносы с заработной платы работников, занимающихся реализацией продукции или товаров

Дт 08 Кт 69 начислены взносы с заработной платы работников, участвующих в создании внеоборотных активов

Дт 69 Кт 70 начислены больничные и другие пособия за счет средств Фонда социального страхования

Дт 69 Кт 51 перечислены взносы с расчетного счета

Пособия по временной нетрудоспособности рассчитываются как количество календарных дней больничного, умноженное на среднедневной заработок.

Величина среднедневного заработка определяется делением совокупного заработка работника за предшествующие два календарных года на 730 календарных дней. Полученное значение корректируется в зависимости от стажа работы (стаж до 5 лет – 60 %, от 5 до 8 лет – 80 %, свыше 8 лет – 100 %). Общая сумма пособий, выплачиваемых работнику за календарный год, не может превышать суммы, ежегодно устанавливаемой законодательством (Постановлением Правительства «О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды»).

Характеристика счета 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"

Д	Счет 69	К
	St - задолженность организации	
	0	
	перед органами социального	
	страхования и обеспечения на начало	
	отчетного периода	
Начисление пособий за счет средств Фонда социального страхования.		
Уплата взносов в соответствующие фонды		
	Начисление страховых взносов	
	St - задолженность организации	

2
перед органами социального
страхования и обеспечения на конец
отчетного периода

Субсчета:

69-1 "Расчеты по социальному страхованию";

69-2 "Расчеты по пенсионному обеспечению";

69-3 "Расчеты по медицинскому страхованию";

69-4 "Расчеты по страховым взносам на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислены страховые взносы	20, 23, 25, 26, 44, 91	69
Перечислены страховые взносы	69	51
Начислены пособия за счет средств Фонда социального страхования	69	70

6. Учет затрат на производство продукции

Совокупность затрат на производство и реализацию готовой продукции составляет ее себестоимость.

Калькулирование *производственной себестоимости* осуществляется на счетах с 20 по 28, учет *расходов на продажу* – на счете 44. Принцип учета всех затрат – собирательно-распределительный или калькуляционный. По дебету счетов отражается совокупность затрат по элементам или статьям затрат, а по кредиту списывается себестоимость готовой продукции или отдельных этапов калькулирования.

Порядок калькулирования и отражения в учете затрат зависит от технологических особенностей производства, организационной структуры предприятия, принятых в учетной политике методов учета, выбора объектов калькулирования и других особенностей, при которых осуществляется деятельность экономического субъекта. С формированием информации о калькулировании себестоимости продукции связан особый раздел бухгалтерского учета – управленческий учет.

Объекты калькулирования – отдельные изделия, группы изделий, работы, услуги, себестоимость которых определяется. В качестве калькуляционной единицы принимаются натуральные или условнонатуральные измерители (тонны, штуки, метры и т. п.).

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. В частности, этот счет используется для учета затрат:

- по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции;
- выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательских работ;
- оказанию услуг организаций транспорта и связи;
- выполнению научно-исследовательских и конструкторских работ;
- содержанию и ремонту автомобильных дорог и т. п.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы вспомогательных производств списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 23 «Вспомогательные производства». Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Потери от брака списываются на счет 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации. В частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих:

- обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.);
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;

– изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей, конструкций или обогащение строительных материалов (в основном в строительных организациях);

– возведение (временных) нетитульных сооружений;

– добычу камня, гравия, песка и других нерудных материалов;

– лесозаготовки, лесопиление;

– засолку, сушку и консервирование сельскохозяйственных продуктов и т. д.

Учет на счете 23 «Вспомогательные производства» ведется аналогично учету основного производства.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных

вспомогательных производств организации. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Общепроизводственные расходы отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др. Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие; содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных и т. п. услуг; другие аналогичные по назначению управленческие расходы.

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

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются, в частности, в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону).

Указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 90 «Продажи».

Организации, деятельность которых не связана с производственным процессом (комиссионеры, агенты, брокеры, дилеры и т. п., кроме организаций, осуществляющих торговую деятельность), используют счет 26 «Общехозяйственные расходы» для обобщения информации о расходах на ведение этой деятельности. Данные организации списывают суммы, накопленные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет счета 90 «Продажи».

В управленческом учете существует несколько *классификаций затрат* по основному виду деятельности, выделяемых в зависимости от различных классификационных признаков:

- по месту возникновения затрат (в соответствии с организационной структурой предприятия);
- элементам затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизационные отчисления, прочие расходы);
- статьям затрат (в соответствии со структурой технологического процесса производства продукции);
- связи с производством определенного вида продукции (*прямые* – могут быть непосредственно отнесены на себестоимость данного вида продукции и *косвенные* – учитываются в целом за период, а затем распределяются пропорционально выбранной базе);
- отношению к производственному процессу (*основные* – связаны непосредственно с производством и *накладные* – связаны с управлением и обслуживанием);
- отношению к изменению объемов производства (*переменные* – изменяются пропорционально изменению объемов производства и *постоянные* – не зависят от изменения объемов);
- периодичности (текущие и единовременные);
- структуре (одноэлементные и многоэлементные);
- прочие классификации.

Затраты, учитываемые на счетах 20 «Основное производство»

23 «Вспомогательные производства» в соответствии с указанными классификациями обычно относятся к прямым, основным и переменным, а учитываемые на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» – к косвенным, накладным и постоянным затратам. Следовательно, на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» вся сумма затрат, отражаемая по дебету, распределяется полностью по объектам калькулирования по кредиту, и эти счета сальдо не имеют. Затраты, отражаемые на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» непосредственно относятся к производственному процессу и могут иметь сальдо, величина которого отражает остатки незавершенного производства.

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

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

Принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счете 43 «Готовая продукция» может не приходиться, а учитывается на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то до момента признания выручки эта продукция учитывается на счете 45 «Товары отгруженные». При ее фактической отгрузке производится запись по кредиту счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетом 45 «Товары отгруженные».

При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т. п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изде-

лий от их стоимости по учетным ценам. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции, которые формируются организацией исходя из уровня отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам отдельных изделий.

В случае, когда по дебету счета 20 остается сальдо конечное, оно означает остатки незавершенного производства. Порядок исчисления остатков незавершенного производства определяется предприятием в зависимости от организационных и технологических особенностей.

Характеристика счета 20 "Основное производство"

Д	Счет 20	К
St ₀ - сумма незавершенного производства на начало отчетного периода		
Сумма всех затрат за отчетный период		Списание затрат (оприходование готовой продукции)
St ₂ - сумма незавершенного производства на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам, используемым в основном производстве	20	02, 05
Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции основного производства ("допроводка" или "красное сторно")	20	16
Списана на основное производство стоимость использованных полуфабрикатов собственного производства	20	21
Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного производства	20	60, 76
Начислены оплата труда и страховые взносы работникам основного производства	20	70, 69
Создан резерв на оплату отпусков работников основного производства	20	96
Списана фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отпущенной основному производству	20	23
Включены в себестоимость продукции (работ, услуг) общепроизводственные и общехозяйственные расходы	20	25, 26

Списаны недостатки (потери) в пределах норм естественной убыли	20	94
Оприходована по нормативной (плановой) себестоимости готовая продукция, выпущенная основным производством	40	20
Отражена фактическая стоимость готовой продукции, выпущенной из основного производства	43	20
Оприходованы материальные ценности собственного производства	10	20
Списаны расходы, связанные с выполнением работ (оказанием услуг)	90-2	20
Затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, по тем или иным причинам не давшее готовой продукции, включены в состав прочих расходов; списаны затраты по аннулированным производственным заказам	91-2	20

**Характеристика счета 21
"Полуфабрикаты собственного производства"**

Д	Счет 21	К
St - наличие полуфабрикатов 0 собственного производства на начало отчетного периода		Стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку и проданных другим организациям и лицам
Расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов, за отчетный период		
St - наличие полуфабрикатов 2 собственного производства на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов	21	20, 23
Переданы полуфабрикаты в дальнейшую переработку	20, 23	21
Списана стоимость полуфабрикатов при продаже	90-2	21
Выявлена недостача полуфабрикатов	94	21

Характеристика счета 23 "Вспомогательное производство"

Д	Счет 23	К
St - сумма незавершенного 0 производства на начало отчетного периода		Списание затрат (оприходование готовой продукции, материалов)
Сумма всех затрат за отчетный период		
St - сумма незавершенного 2		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам, используемым во вспомогательном производстве	23	02, 05
Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции вспомогательного производства	23	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных в процессе производства продукции вспомогательного производства ("допроводка" или "красное сторно")	23	16
Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для вспомогательного производства	23	60, 76
Начислены оплата труда и страховые взносы работникам вспомогательного производства	23	70, 69
Создан резерв на оплату отпусков работников вспомогательного производства	23	96
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для основного производства, общепроизводственных нужд, общехозяйственных нужд и обслуживающих производств (хозяйств)	20, 25, 26, 29	23
Списаны расходы вспомогательного производства по выполнению работ (оказанию услуг) для сторонних организаций	90-2, 91-2	23

Характеристика счета 25 "Общепроизводственные расходы"

Д

Счет 25

К

Сумма общепроизводственных расходов за отчетный период

Списание расходов

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам общепроизводственного назначения	25	02, 05
Списаны материалы, используемые на общепроизводственные нужды	25	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных на общепроизводственные нужды ("допроводка" или "красное сторно")	25	16

Учтена в составе общепроизводственных расходов стоимость услуг, оказанных сторонними организациями	25	60, 76
Начислены оплата труда и страховые взносы работникам, обслуживающим производство	25	70, 69
Создан резерв на оплату отпусков работникам, обслуживающим производство	25	96
Списаны общепроизводственные расходы, связанные с деятельностью основного и вспомогательного производств	20, 23	25

Характеристика счета 26 "Общехозяйственные расходы"

Д	Счет 26	К
Сумма управленческих расходов за отчетный период		Списание расходов

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам общехозяйственного назначения	26	02, 05
Списаны материалы, используемые на общехозяйственные нужды	26	10
Списана сумма отклонений в стоимости материалов, использованных на общехозяйственные нужды ("допроводка" или "красное сторно")	26	16
Учтена в составе общехозяйственных расходов стоимость услуг, оказанных сторонними организациями	26	60, 76
Начислены заработная плата и страховые взносы административно-хозяйственного персонала	26	70, 69
Создан резерв на оплату отпусков административно-хозяйственного персонала	26	96
Оплачены подотчетными лицами общехозяйственные расходы	26	71
Списаны общехозяйственные расходы на затраты основного и вспомогательного производств	20, 23	26
Включены общехозяйственные расходы в себестоимость продаж	90-2	26

Характеристика счета 28 "Брак в производстве"

Д	Счет 28	К
St 0 на начало отчетного периода		

Затраты по выявленному браку	Списание потерь от брака
St - затраты по выявленному браку 2 на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отпущены сырье и материалы на исправление брака	28	10
Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями по исправлению брака	28	60, 76
Начислены оплата труда и страховые взносы работникам, занятым исправлением брака	28	70, 69
Списана стоимость работ и услуг вспомогательных производств на исправление брака	28	23
Включены в затраты по выявленному браку общепроизводственные и общехозяйственные расходы	28	25, 26
Списаны потери от брака на затраты основного, вспомогательного и обслуживающего производств	20, 23, 29	28
Оприходованы материалы по цене возможного использования в уменьшение потерь от брака	10	28
Отражены суммы, подлежащие удержанию с виновников брака и взысканию с поставщиков	73, 76	28
Списаны потери от брака на прочие расходы	91-2	28

Характеристика счета 29 "Обслуживающие производства и хозяйства"

Д	Счет 29	К
St - сумма незавершенного 0 производства на начало отчетного периода	Списание затрат (оприходование готовой продукции)	
Сумма всех затрат за отчетный период		
St - сумма незавершенного 2 производства на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена амортизация по основным средствам и нематериальным активам обслуживающих производств (хозяйств)	29	02, 05
Списаны материалы, полуфабрикаты, израсходованные обслуживающими	29	10, 21

производствами (хозяйствами)		
Учтена в затратах обслуживающих производств (хозяйств) стоимость работ (услуг), выполненных сторонними организациями	29	60, 76
Начислены оплата труда и страховые взносы работникам обслуживающих производств (хозяйств)	29	70, 69
Создан резерв на оплату отпусков работников обслуживающих производств (хозяйств)	29	96
Включена часть расходов вспомогательных производств в затраты обслуживающих производств (хозяйств)	29	23
Оприходованы материалы, готовая продукция, выпущенные обслуживающими производствами	10, 43	29
Списаны расходы обслуживающих производств (хозяйств) по выполнению работ (оказанию услуг) для различных производств	23, 25, 26	29
Списаны затраты обслуживающих производств (хозяйств) по услугам, оказываемым сторонним организациям и лицам	90-2	29

7. Учет отгрузки и затрат на реализацию готовой продукции

Счет 45 «Товары отгруженные» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции). На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров) при их частичном списании.

Дебетуется счет 45 «Товары отгруженные» в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» в соответствии с оформленными документами (накладными, приемосдаточными актами и др.) по отгрузке готовых изделий (товаров) или передаче их для продажи на комиссионных началах.

Принятые на учет по счету 45 «Товары отгруженные» суммы списываются в дебет счета 90 «Продажи» одновременно с признанием выручки от продажи продукции (товаров) либо при поступлении извещения комиссионера о продаже переданных ему изделий.

Аналитический учет по счету 45 «Товары отгруженные» ведется по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции (товаров):

Дт 45 Кт 43 отражена себестоимость отгруженной покупателям продукции, на которую не перешло право собственности в соответствии с договором Дт 90 Кт 45 списана себестоимость отгруженной продукции на дату признания выручки по условиям договора

Производственная себестоимость, отражаемая на 20х счетах, дополняется коммерческими расходами, которые отражаются по счету 44 «Расходы на продажу». Вместе они образуют *полную себестоимость продукции*.

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

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, осуществляющих торговую деятельность, на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров; оплату труда; аренду; содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (свеклу, молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены, в частности, следующие расходы: прочие расходы; общезаготовительные расходы; на содержание заготовительных и приемных пунктов; содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». При частичном списании подлежат распределению:

– в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям);

– в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

– в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, – в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и (или) 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Списание расходов на продажу на финансовый результат может производиться двумя способами:

- полностью в конце отчетного периода (месяца);
- пропорционально реализованной продукции.

Характеристика счета 43 "Готовая продукция"

Д	Счет 43	К
St - наличие готовой продукции 0 на начало отчетного периода		Списание готовой продукции
Оприходование готовой продукции		
St - остаток готовой продукции 2 на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Принята на учет готовая продукция, произведенная в основном, вспомогательном и обслуживающих производствах (хозяйствах) по фактической себестоимости	43	20, 23, 29
Принята на учет готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	40
Отгружена готовая продукция	90-2	43

Характеристика счета 44 "Расходы на продажу"

Д	Счет 44	К
St - сумма расходов на продажу, 0 приходящаяся на остаток готовой продукции (товаров), на начало отчетного периода		Списание расходов
Расходы, связанные с продажей продукции, товаров		
St - сумма расходов на продажу, 2 приходящаяся на остаток готовой продукции (товаров), на конец		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Израсходованы материалы на упаковку продукции на складе	44	10
Списаны расходы вспомогательного производства	44	23
Отражены транспортные расходы по доставке продукции (товаров) и иные расходы на продажу	44	60, 76
Начислены заработная плата и страховые взносы работникам	44	70, 69
Начислена амортизация основных средств и нематериальных активов	44	02, 05
Оплачены подотчетным лицом расходы на продажу	44	71
Списана недостача в пределах норм естественной убыли в торговле	44	94
Списаны расходы на продажу	90	44

Характеристика счета 45 "Товары отгруженные"

Д	Счет 45	К
St - отгруженная покупателям 0 продукция (товары) без перехода права собственности на начало отчетного периода		
Отгрузка готовой продукции (товаров)		Списание себестоимости ранее отгруженных товаров (признание выручки)
St - отгруженная покупателям 2 продукция (товары) без перехода права собственности на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отгружена готовая продукция (товары)	45	43, 41
Списана себестоимость ранее отгруженных товаров в момент признания выручки от продажи	90	45

8. Показатели расходов по обычным видам деятельности, себестоимости продаж и расходов периода

На предприятиях учитываются, планируются и анализируются следующие основные показатели:

- расходы по обычным видам деятельности (произведенные организацией) в поэлементном разрезе;
- себестоимость продаж продукции в двух вариантах: а) производственная; б) полная как сумма производственной себестоимости и расходов периода (общехозяйственных и коммерческих);
- затраты (себестоимость) на 1 руб. продукции в двух вариантах: производственной и полной;
- калькуляция себестоимости отдельных изделий как база для установления цены с учетом спроса и предложения.

Себестоимость продукции выполняет функцию учета и контроля за уровнем затрат на выпуск и реализацию продукции; служит базой для формирования цены на продукцию предприятия и определения на этой основе прибыли и рентабельности; выступает в качестве экономического обоснования любых управленческих и инвестиционных решений предприятия; отражает эффективность использования ресурсов, результаты внедрения новой техники и технологии, совершенствования системы организации и управления производством.

Себестоимость продукции может исчисляться по экономически однородным элементам затрат и по статьям калькуляции. Соотношение отдельных экономических элементов в общих затратах определяет структуру затрат на производство и продажу продукции.

Группировка затрат по экономическим элементам показывает материальные и трудовые затраты предприятия без распределения их на отдельные виды продукции и другие хозяйственные нужды и используется для согласования плана по себестоимости с другими разделами планирования.

Группировка затрат по статьям расходов (статьям калькуляции) дает возможность видеть затраты по их месту и назначению, а также знать, во что обходятся предприятию производство и реализация отдельных видов продукции. Это необходимо для того, чтобы определить, под влиянием каких факторов сформировался уровень себестоимости, в каких направлениях нужно вести борьбу за ее снижение.

В зависимости от задач управления расходами (затратами) и себестоимостью в планировании (бюджетировании), учете и анализе применяют классификации затрат по разным признакам

Для финансового учета используется классификация затрат по периоду списания их по отношению к продаже: здесь определяют себестоимость проданной продукции за период и расходы за полный период, которые могут не иметь связи с продажей данного периода, а содержатся в остатках незавершенного производства, в товарах, оставшихся на конец периода на складах предприятия.

В управленческом учете используются все возможные критерии классификации для принятия управленческих решений, связанных с разными критериями классификации. Так, для калькулирования себестоимости отдельных изделий применяют классификацию расходов на прямые и косвенные, для обоснования безубыточности продаж – на переменные и постоянные и т. д.

8.1. Учет доходов организации

Учет доходов организации ведется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации».

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

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений на :

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее выручка).

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;

– поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т. п.

– прочие доходы.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги,

продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации) признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

– проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров,

также возмещения причиненных организации убытков – в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

– суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым срок исковой давности истек, – в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

– суммы дооценки активов – в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;

– иные поступления – по мере образования (выявления).

8.2 Учет расходов организации

Учет расходов ведется в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации».

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

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией. Расходы организации в зависимости от их характера, условий

осуществления и направлений деятельности организации подразделяются:

- на расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

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.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- 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

их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (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 должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальным затратам;
- затратам на оплату труда;
- отчислениям на социальные нужды;
- амортизации;
- прочим затратам.

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

Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, кото

ти, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

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 пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности.

Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в порядке, аналогичном порядку определения доходов.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии 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. Уверенность в том, что в результате кон-

кретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется 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, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

8.3. Формирование финансового результата по обычным видам деятельности организации

Для отражения доходов и расходов по обычным видам деятельности и формированию прибыли (убытка) от продаж применяется счет 90 «Продажи».

Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость:

- по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т. п. работам;
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
- участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и другого отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и другого списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и других

дебет счета 90 «Продажи».

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты *субсчета*:

- 90-1 «Выручка» – учитываются поступления активов, признаваемые выручкой;
- 90-2 «Себестоимость продаж» – учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 901 «Выручка» признана выручка;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость» – учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика);
- 90-4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров). Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 905 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин;
- 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» – предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового и кредитового оборотов определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дт 62 Кт 90 отражена выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (включая НДС и акцизы)

Дт 90 Кт 68 начисляется НДС и акцизы с выручки, подлежащие уплате в бюджет

Дт 90 Кт 20, 41, 43, 45 списывается себестоимость реализованных товаров, готовой продукции, работ, услуг

Дт 90 Кт 44 списываются расходы на продажу

Если доходы превышают расходы, образуется прибыль, которая отражается проводкой Дт 90 Кт 99

Если расходы превышают доходы, образуется убыток, который отражается проводкой Дт 99 Кт 90

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Характеристика счета 90 "Продажи"

Д	Счет 90	К
Расходы от продажи продукции (работ, услуг)		Доходы от продажи продукции (работ, услуг)
Прибыль от продажи продукции (работ, услуг)		Убыток от продажи продукции (работ, услуг)

Субсчета:

90-1 "Выручка";

90-2 "Себестоимость продаж";

90-3 "Налог на добавленную стоимость";

90-4 "Акцизы";

90-9 "Прибыль/убыток от продаж".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена выручка от продажи продукции (работ, услуг)	62	90-1
Начислен НДС от продажной стоимости готовой продукции (работ, услуг)	90-3	68
Списана себестоимость проданной продукции (работ, услуг)	90-2	43, 40
Списаны управленческие расходы	90-2	26
Списаны расходы на продажу	90-2	44
Отражен финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг)	90-9 (99)	99 (90-9)

8.4. Формирование финансового результата по прочим доходам и расходам

Для отражения прочих доходов и расходов и формированию соответствующей прибыли (убытка) используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

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

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Записи по субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года.

По кредиту счета отражаются доходы, по дебету – расходы. Ежемесячно сопоставлением дебетового и кредитового оборотов определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое ежемесячно (заключительными оборотами) списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 аналогично счету 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Характеристика счета 91 "Прочие доходы и расходы"

Д	Счет 91	К
Расходы от выбытия основных средств и прочих активов		Доходы от выбытия основных средств и прочих активов
Прибыль по прочим операциям		Убыток по прочим операциям

Субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Прочие расходы";

91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена выручка от продажи прочих активов	62	91-1
Начислен НДС	91-2	68
Списана себестоимость прочих активов	91-2	01, 04, 10, 58
Отражены доходы от прочих видов деятельности (поступление арендной платы, проценты по ценным бумагам и заемным средствам, штрафы и пени за нарушение хозяйственных договоров, курсовые разницы и др.)	51, 52, 60, 62, 76, 98 и др.	91-1
Отражены расходы от прочих видов деятельности (арендные платежи, проценты по ценным бумагам и заемным средствам, штрафы и пени за нарушение хозяйственных договоров, оценочные резервы, курсовые разницы и др.)	91-2	51, 52, 60, 66, 67, 76, 14, 59, 63, 70, 69 и др.

Отражен финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) и прочих операций	91-9 (99)	99 (91-9)
--	-----------	-----------

8.5. Формирование конечного финансового результата (чистой прибыли или убытка)

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

– прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

– сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;

– суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Характеристика счета 99 "Прибыли и убытки"

Д	Счет 99	К
Убытки (потери, расходы)		Прибыли (доходы)

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены прибыли	90-9, 91-9	99
Отражены убытки	99	90-9, 91-9
Начислен налог на прибыль (ЕНВД, УСН)	99	68
Отражены штрафные санкции по налогам и сборам	99	68, 69
Отражено постоянное налоговое обязательство	99	68
Отражен постоянный налоговый актив	68	99
По окончании отчетного года отражена сумма чистой прибыли (убытка)	99 (84)	84 (99)

Характеристика счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

Д	Счет 84	К
St - сумма непокрытых убытков 0 прошлых лет на начало отчетного периода		St - сумма нераспределенной прибыли 0 прошлых лет на начало отчетного периода
Непокрытый убыток		Нераспределенная прибыль

St - сумма непокрытых убытков
2
прошлых лет на конец отчетного
периода

St - сумма нераспределенной прибыли
2
прошлых лет на конец отчетного
периода

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Списана оставшаяся неиспользованной прибыль отчетного года	99	84
Списан убыток отчетного года	84	99
Начислены учредителям доходы (дивиденды) от участия в капитале организации	84	70, 75-2
Направлена часть чистой прибыли на пополнение резервного капитала	84	82
Направлена чистая прибыль на пополнение уставного капитала	84 75-1	75-1 80
Отражено уменьшение уставного капитала в целях его приведения в соответствие с размерами чистых активов организации	80	84
Погашен убыток за счет средств резервного капитала	82	84

9. Учет кредитов и займов

Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности

Кредит в широком смысле это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы). Банковский кредит это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций.

Коммерческий кредит предоставляется одними организациями другим обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или арбитражного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т.п.

Для учета операции по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Кредитные взаимоотношения организаций с учреждениями банков строятся на основе кредитных договоров, которые определяют взаимные обязательства и ответственность сторон. В роли кредитора может выступать только учреждение банка или иная кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию ЦБ РФ на проведение такой деятельности.

Договор кредита заключается обязательно в письменной форме и является возмездным, т.е. предусматривает размер взыскиваемых процентов за пользование кредитными средствами. Договор кредита предусматривает обязательное его обеспечение для гарантированности возврата денежных средств. Предметом договора могут быть только деньги. Необходимо подчеркнуть, что при заключении кредитного договора важна дата выдачи кредита, так как с нее начинается отсчет срока его погашения и соответственно начисления процентов.

Проценты за пользование кредитом могут быть обычными (уплачиваемые в пределах срока выдачи кредита) и повышенными (уплачиваемые при нарушении срока возврата кредита).

Займы могут выдаваться как юридическими, так и физическими лицами. Оформление займов и порядок их погашения регулируются договорами займа. Этот договор вступает в силу с момента передачи денег (или иных активов) заимодавцем заемщику, в результате чего возникают соответствующие обязательства. Договор займа также является возмездным, но может заключаться как в письменной, так и в устной форме. Проценты за пользование заемными средствами могут взыскиваться как в денежной, так и в натуральной форме.

Кредиты и займы в зависимости от сроков погашения подразделяются на краткосрочные (до 12 месяцев) и долгосрочные (свыше 12 месяцев).

Для учета банковских кредитов и займов других организаций предусмотрены два синтетических счета: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». По кредиту этих счетов отражается получение кредитов или займов, а по дебету — их погашение. По действующей методологии бухгалтерского учета задолженность по кредитам и займам отражается с учетом причитающихся процентов.

Характеристика счетов 66 "Расчеты по краткосрочным
кредитам и займам" и 67 "Расчеты по долгосрочным
кредитам и займам"

Д	Счета 66 и 67	К
	St - величина задолженности 0 по кредитам (займам) на начало отчетного периода	
Возврат кредита (займа) и уплата процентов по нему	Получение кредитов (займов) и начисление процентов	
	St - величина задолженности 2 по кредитам (займам) на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражена задолженность по полученному краткосрочному (долгосрочному) кредиту (займу)	50, 51, 52	66, 67
Погашен кредит (заем)	66, 67	50, 51, 52
Начислены проценты по кредиту (займу)	91-2	66, 67
Начислены проценты за пользование заемными средствами (до момента принятия инвестиционных активов к учету)	08	66, 67
Выплачены проценты за пользование кредитом (займом)	66, 67	51

Полученные кредиты и займы увеличивают безналичные денежные средства или иные активы организации, что отражается на счетах:

Дт 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 41 «Товары» и др.

Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Кредитами или займами можно погашать задолженность перед поставщиками, расплачиваться по налогам и сборам и пр.:

Дт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам» и др.

Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Основным нормативным документом, регламентирующим бухгалтерский учет кредитов, займов и расходов по ним, является положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01). Согласно этому документу суммы процентов по коммерческим кредитам и займам признаются операционными расходами того периода, в котором они произведены. Таким образом, суммы начисленных процентов по ним отражаются:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы»

Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Существует некоторая особенность при начислении процентов по кредитам и займам, полученным для покупки материальнопроизводственных запасов и объектов внеоборотных активов. На основании положений ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01 до получения и ввода этих активов в

эксплуатацию начисленные проценты относятся на увеличение их, соответственно, фактической и первоначальной стоимости:

Дт 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы»

Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

При возврате кредитов и займов и перечислении процентов по ним на счетах бухгалтерского учета делаются следующие записи:

Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кт 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Аналитический учет по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» ведется по каждому кредиту или займу.

Понятие кредитов и займов. Их отличительные особенности

Кредиты и займы регулируются ст. 807–817 и ст. 818–819 гл. 42 ГК.

Кредиты и займы – это система экономических отношений, которые возникают при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одной организации к другой или лицу на условиях последующего возврата, а также при уплате процентов за временное пользование за определенный срок.

Основные отличия кредитов от займов	
Кредит можно получить у организации, имеющей лицензию ЦБ России на данный вид деятельности.	Займодавцем может быть любое физическое и юридическое лицо.
В кредит можно получить только денежные средства (исключение – товарный кредит).	Предметом договора займа могут быть денежные средства и вещи.
Кредитный договор заключается в письменной форме.	Договор займа с юридическими лицами оформляется в письменной форме, с физическими лицами в размере до 10 МРОТ – в устной форме.
Кредитный договор возмездный.	Договор займа может быть возмездным и безвозмездным.
Кредитный договор консенсуальный, считается заключенным с даты подписания.	Договор займа реальный, считается заключенным с момента его подписания.
Срок возврата кредита устанавливается кредитным договором. – Кредит может быть возвращен досрочно, если это предусмотрено договором.	Срок возврата займа устанавливается договором займа. – Займ может быть возвращен досрочно, если он беспроцентный и иное не предусмотрено договором.

Расходы по заемным средствам отражаются в бухгалтерском учете отдельно от основной суммы обязательства по полученному кредиту или займу. К расходам, которые связаны с выполнением обязательств по полученным кредитам и займам, относятся:

- проценты, причитающиеся к оплате кредитору (займодавцу);
- дополнительные расходы по кредитам (займам). Дополнительными расходами являются:
 - суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
 - суммы, уплачиваемые за экспертизу кредитного договора (договора займа);
 - иные расходы, непосредственно связанные с получением кредитов (займов).

Признание процентов в составе расходов происходит равномерно в том периоде, к которому они относятся, т. е. на конец каждого отчетного месяца. По дополнительным расходам у организации-заемщика предусмотрено право выбора: либо учитывать единовременно в том периоде, в котором расходы произведены, либо включать в состав прочих расходов равномерно в течение срока кредита (займа).

Расчет суммы начисленных процентов за пользование заемными средствами (I) производится по следующей формуле:

$$I = St / (365 \times 100\%) \times P \times S,$$

где St — годовая процентная ставка; 365 — число календарных дней в году; P — период, за который исчисляются проценты (в днях); S — сумма займа, на которую начисляются проценты.

Если размер процентов не установлен, то он определяется исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей на дату уплаты всей суммы долга или ее части. Когда не указаны сроки выплаты процентов, они выплачиваются каждый месяц. Если в договоре займа прямо не сказано, что заемщик обязан уплатить проценты, то договор займа считается беспроцентным.

Начисленные проценты включаются в состав прочих расходов и относятся на финансовый результат организации:

Дт 91-2 Кт 66, 67 — начислены проценты по кредиту (займу).

Исключением является порядок начисления процентов причитающихся к оплате займодавцу (кредитору), непосредственно связанных с приобретением и/или изготовлением инвестиционного актива. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и/или заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов. Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и/или изготовление. Организация должна определить в учетной политике, какой период времени считать длительным (месяц, квартал, год и т. п.), и величину расходов, которая считается существенной.

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются:

Дт 08 Кт 66, 67 — начислены проценты за пользование заемными средствами (до момента принятия инвестиционных активов к учету).

Проценты прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива при приостановке его приобретения, сооружения и/или изготовления на срок более 3 месяцев.

Если на сооружение (приобретение) инвестиционного актива израсходованы средства на общие цели, не связанные с изготовлением (сооружением) актива, то проценты по займам (кредитам), причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), включаются в стоимость актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов) на общие цели.

После принятия к учету инвестиционного актива начисляемые проценты за полученные займы (кредиты) включаются в состав прочих расходов Дт 912 Кт 66, 67.

Дополнительные затраты, связанные с получением кредитов (займов), включаются равномерно в состав прочих расходов в течение срока кредитного договора (займа).

При выплате процентов по заемным средствам в бухгалтерском учете делается запись:

Дт 66, 67 Кт 51 — выплачены проценты за пользование кредитом (займом).

Основные корреспонденции по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Отражена задолженность по полученному краткосрочному (долгосрочному) кредиту (займу)	50, 51, 52	66, 67
Погашен кредит (заем)	66, 67	50, 51, 52
Начислены проценты по кредиту (займу)	91-2	66, 67
Начислены проценты за пользование заемными средствами (до момента принятия инвестиционных активов к учету)	08	66, 67
Выплачены проценты за пользование кредитом (займом)	66, 67	51

Организация может осуществлять привлечение заемных средств путем выпуска и продажи облигаций, выдачи векселей.

Основные корреспонденции по выданным заемным обязательствам		
Содержание операций	Дебет	Кредит
Размещение облигаций по цене выше их номинальной стоимости:		
отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций	51	66,67
отражена сумма превышения цены размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций над их номинальной стоимостью	51	98
отнесена в состав прочих доходов разница между ценой размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций и их номинальной стоимостью (списание указанной разницы производится равномерно в течение всего срока обращения облигаций)	98	91
Размещение облигаций по цене ниже их номинальной стоимости:		
отражена номинальная стоимость размещаемых краткосрочных (долгосрочных) облигаций	51	66, 67 субсчет «Облигационные займы»
доначислена разница между ценой размещения краткосрочных (долгосрочных) облигаций и их номинальной стоимостью (доначисление указанной разницы до номинальной стоимости облигаций производится равномерно в течение всего срока обращения облигаций)	91	66, 67 субсчет «Облигационные займы»
Погашение облигаций		
погашена номинальная стоимость краткосрочных (долгосрочных) облигаций	66, 67 субсчет «Облигационные займы»	51
Получение краткосрочного займа путем векселя и погашение данной задолженности:		
отражена кредиторская задолженность по полученному краткосрочному займу в сумме фактически поступивших денежных средств	51	66
пвыдан вексель в обеспечение займа	66	66 субсчет «Век-

		сельные займы»
отражена оплата векселя, выданного в обеспечение ранее полученного займа	66 субсчет «Вексельные займы»	51
Отражены проценты и дисконт по выданным векселям и размещенным облигациям	912	66, 67

Информация о размещенных заемных обязательствах учитывается на счетах 66 или 67 обособленно. Для этих целей открываются отдельные субсчета «Облигационные займы» и «Вексельные займы».

В бухгалтерском учете операции по учету заемных средств, привлеченных путем выпуска и размещения облигаций, отражаются следующими записями.

Проценты или дисконт по причитающимся к оплате облигациям (векселям) учитываются организацией-заемщиком в следующем порядке:

1. По облигациям:

- по размещенным облигациям — организация-эмитент отражает номинальную стоимость выпущенных и проданных облигаций как кредиторскую задолженность;
- при начислении дохода по облигациям в форме процентов организация-эмитент указывает кредиторскую задолженность по проданным облигациями учетом причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним;
- начисление причитающегося дохода по размещенным облигациям отражается организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

2. По векселям:

- по выданным векселям — векселедатель отражает вексельную сумму как кредиторскую задолженность;
- в случае начисления процентов на вексельную сумму по выданным векселям задолженность по такому векселю показывается у векселедателя с учетом причитающихся к оплате на конец отчетного периода процентов по условиям выдачи векселя;
- при выдаче векселя для получения займа денежными средствами сумма причитающихся векселедержателю к оплате процентов или дисконта включается векселедателем в состав прочих расходов.

Предусмотрены два способа включения процентов или дисконта в состав прочих расходов. При первом способе проценты или дисконт могут быть сразу же после их начисления включены в состав расходов. При втором способе в целях равномерного (ежемесячного) включения сумм причитающихся процентов или дисконта в качестве дохода по проданным облигациям (выданным векселям) организация-эмитент (векселедатель) может предварительно учитывать их как расходы будущих периодов.

Причитающиеся по выданным векселям и размещенным облигациям проценты и дисконт отражаются: Дт 91-2 Кт 66,67.

Регистр синтетического учета — журнал-ордер № 4.

В ПБУ 15/01 четко разграничиваются правила ведения бухгалтерского учета:

1. по основной задолженности по полученным кредитам и займам;
2. затратам, связанным с получением и использованием кредитов и займов (проценты по заемным долговым обязательствам);
3. процентам дисконта (разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств);
4. процентам по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
5. дополнительным затратам, связанным с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных средств.

Согласно п. 4 ПБУ 15/01 организация-заемщик принимает к учету задолженность по основной сумме долга в момент фактической передачи денег или других вещей и отражает ее в составе кредиторской задолженности. В случае неисполнения или неполного исполнения займодавец договора займа и (или) кредитного договора организация-заемщик приво-

дит информацию о недополученных суммах в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Согласно ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание» и принятой учетной политике организации заемщику может предоставляться возможность перевода долгосрочной задолженности по кредитам и займам в краткосрочную, если до возврата основной суммы долга остается 365 дней. В этом случае на счетах бухгалтерского учета делается запись: Дт 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», включая начисленные проценты.

Организация-заемщик по истечении срока погашения долга обязана обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную на следующий день после предусмотренной в договоре даты возврата заемщиком основной суммы долга. В случае неоплаты долга на его сумму с учетом причитающихся к выплате процентов делается запись: Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям».

Порядок учета процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам

Применительно к обращению векселей в ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» «под дисконтом понимается разница между суммой, указанной в векселе, и суммой фактически полученных денежных средств или их эквивалентов при размещении этого векселя» [23].

Согласно ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» проценты, дисконт по выданным векселям для получения займа денежными средствами, выпущенным и проданным облигациям, иным заемным обязательствам, причитающимся к оплате, можно относить к расходам будущих периодов (с равномерным ежемесячным отнесением на прочие расходы в отчетных периодах, к которым они относятся) или сразу списывать на прочие расходы. Выбранный способ учета расходов должен быть отражен в учетной политике.

В бухгалтерском учете данные операции будут отражаться следующим образом:

1. сумма дисконта по векселю отнесена к прочим расходам –
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»);
2. сумма дисконта по векселю отнесена к расходам будущих периодов —
Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов»
Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»);
3. по истечении месяца часть суммы дисконта списана на прочие расходы:
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»;
4. в случае начисления процентов на вексельную сумму по условиям выдачи векселя проценты будут отражаться следующей записью:
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит счета 76 «Расчеты в разными кредиторами и дебиторами» счета (другие счета учета кредиторской задолженности).

В случае отнесения к расходам будущих периодов процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам в бухгалтерском балансе они найдут отражение по статье «Расходы будущих периодов» раздела II «Оборотные активы».

Порядок включения заемщиком дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств

В целях бухгалтерского учета на основании п. 20 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» дополнительные затраты, связанных с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств, можно списывать одним из двух способов:

1. в полной сумме в том отчетном периоде, в котором они были произведены;
2. в составе прочих расходов в течение срока погашения полученного займа или кредита, предварительно отразив в качестве дебиторской задолженности.

Если организация выбирает второй способ, то эти расходы целесообразно учитывать с последующим списанием записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

Данные затраты, связанные с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств, отражаются в бухгалтерском балансе по статье «Расходы будущих периодов» раздела II «Оборотные активы».

10 . Учет капитала

Капитал – вложения собственников организации и прибыль (убыток), полученные во время ее деятельности. Счета, на которых учитывается капитал, отражаются в 3м разделе баланса.

Капитал по источникам финансирования делится на **собственный** и **заемный**; по периодам и способам переноса стоимости в затраты на обычные виды деятельности организаций - на **основной** и **оборотный**, по форме функционирования - на **производительный, товарный** и **денежный**.

Нормативно-правовое обеспечение бухгалтерского учета собственного капитала:

- Гражданский кодекс РФ (часть первая);
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон "О бухгалтерском учете";
- Федеральный закон "Об акционерных обществах";
- Федеральный закон "Об обществах с ограниченной ответственностью";
- Федеральный закон "О государственных и муниципальных унитарных предприятиях";
- Федеральный закон "О производственных кооперативах";
- План счетов и Инструкция по его применению;
- Приказ Минфина России "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

Порядок бухгалтерского учета отдельных операций с собственным капиталом регламентируется нормами ПБУ 3/2006 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", ПБУ 6/01 "Учет основных средств", ПБУ 14/2007 "Учет нематериальных активов", ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений", ПБУ 20/03 "Информация об участии в совместной деятельности".

Собственный капитал акционерного общества является основным, первоначальным и затем пополняемым капиталом, представляющим собой общую стоимость капиталов, внесенных учредителями (участниками) для вложения в хозяйственно-финансовую деятельность акционерного общества (АО), и нераспределенную бухгалтерскую прибыль, постепенно накапливаемую за время обычной деятельности АО. Прибыль, получаемая АО как финансовый результат его обычной деятельности, направляется на пополнение собственного капитала в суммах, утверждаемых общим собранием акционеров по представлению совета директоров. Собственный капитал АО, открытого акционерного общества (ОАО), общества с ограниченной ответственностью (ООО), закрытого акционерного общества (ЗАО) и др. структурируется по классам, каждый из которых представляет собой объект бухгалтерского учета: уставный, добавочный, резервный капитал, прибыль, оставшуюся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль и выплаты дивидендов.

Уставный капитал коммерческой организации - одна из организационно-правовых форм капитала, стоимость которого определяется учредительными документами общества и закрепляется в его **уставе**. В России известно несколько форм уставного капитала: уставный капитал АО и ООО; складочный капитал хозяйственного товарищества и общества; паевой (неделимый) фонд производственных и потребительских кооперативов; уставный фонд государственных и муниципальных унитарных предприятий. Минимальная величина уставного капитала регламентируется федеральным законодательством в области создания и обычной деятельности коммерческих обществ. Так, минимальный размер уставного капитала для ОАО составляет 1000 МРОТ, для ЗАО - 100 МРОТ, для ООО - 10 000 руб., а минимальный размер складочного капитала для полного товарищества и товарищества на вере устанавливается самими участниками.

Сумма уставного капитала организации (складочного капитала, паевого фонда, уставного фонда) обеспечивает минимальную стоимость его имущества, гарантирующую интересы кредиторов этой организации.

Уставный капитал коммерческой организации составляется из **номинальной стоимости** ее акций первой и последующих эмиссий, приобретенных акционерами на дату государственной регистрации организации. При этом требуется, чтобы **обыкновенные акции** имели одинаковую номинальную стоимость. Наряду с обыкновенными акциями АО вправе размещать один или несколько типов **привилегированных акций**, номинальная стоимость которых не должна превышать четверти стоимости уставного капитала общества.

Выпуск акций (при учреждении общества и последующем увеличении уставного капи-

тала) на сумму, превышающую достоверную стоимость активов общества, обуславливает разводнение его капитала. В бухгалтерском учете эта сумма признается **эмиссионным доходом (учредительской прибылью)** и зачисляется в добавочный капитал организации: Д-т сч. 75, субсч. 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", К-т сч. 83.

Учредители могут оплачивать акции денежными суммами, ценными бумагами, имуществом, имущественными или другими правами, имеющими стоимостную оценку. Стоимостная оценка вклада в уставный капитал АО осуществляется по соглашению между его учредителями. При оплате акций неденежными средствами их стоимость определяется по заключению независимого оценщика. Устав общества предусматривает закрытый список имущества, которым оплачиваются акции при формировании уставного капитала. Стоимость услуг независимого оценщика, как правило, принимают на свой счет один или несколько учредителей, и оплаченная сумма признается частью их вклада в уставный капитал общества. Уставный капитал ООО разделен на доли, в пределах стоимости которых участники не отвечают по обязательствам общества и не несут рисков, связанных с его деятельностью. Максимальная сумма доли участника и возможность изменения соотношения его доли в уставном капитале могут быть ограничены уставом ООО.

Стоимость доли каждого участника ООО, принятая к бухгалтерскому учету, должна соответствовать соотношению ее номинальной стоимости в уставном капитале общества. Действительной же стоимостью доли каждого участника ООО признается в сумме чистых активов общества, приходящейся на номинальную стоимость его доли.

Счет 80 «Уставный капитал» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации.

Уставный капитал представляет собой совокупность вкладов учредителей в денежном выражении и не может быть меньше суммы, установленной законодательством. Название и структура объекта учета зависят от организационно-правовой формы.

В акционерных обществах величину уставного капитала составляет совокупность всех акций по номинальной стоимости. *В обществе с ограниченной ответственностью* уставный капитал состоит из долей учредителей. Совокупность вкладов участников *простого товарищества* называется складочным капиталом, членов *производственных кооперативов* – паевым фондом. *Государственные унитарные предприятия* создают уставный фонд.

Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Основанием для увеличения уставного капитала наряду с решением общего собрания акционеров (совета директоров, наблюдательного совета) АО является зарегистрированный **отчет о результатах выпуска акций** или **выпуска из государственного реестра эмиссионных бумаг**, если процедура эмиссии акций не предусматривает государственной регистрации такого отчета. Увеличение суммы уставного капитала по результатам размещения дополнительных акций АО сопряжено с внесением изменений в его устав. В связи с этим АО принимают к бухгалтерскому учету сумму увеличения уставного капитала на дату фактической регистрации изменений своего устава, даже если отчет о результатах выпуска акций еще не прошел государственной регистрации.

Источниками увеличения уставного капитала служат: средства дополнительных ин-

вестиций, вносимые учредителями (участниками) в форме дополнительных вкладов по закрытой подписке на акции; вклады новых участников по открытой подписке на акции; средства добавочного капитала, нераспределенной прибыли и других собственных источников, т.е. собственное имущество АО - его чистые активы.

Дополнительные акции АО размещает в пределах количества объявленных акций, установленного его уставом; они должны быть полностью оплачены на дату решения о размещении дополнительного числа акций, но не позднее одного года от даты их приобретения. В решении об увеличении уставного капитала АО посредством выпуска дополнительных акций (что немаловажно для их признания в бухгалтерском учете) приводятся сведения о количестве размещаемых обыкновенных и привилегированных акций каждой однородной группы в пределах количества объявленных акций этого типа, способе размещения, цене и форме оплаты дополнительных акций, размещаемых по подписке. Порядок проведения эмиссии акций, размещаемых по подписке, регламентируется нормами общегосударственного Стандарта эмиссии ценных бумаг. После регистрации решения о выпуске дополнительных акций и их размещения составляется **отчет о результатах размещения дополнительных акций**. На основании этого отчета и регистрационных документов принимается и оформляется решение об увеличении уставного капитала на сумму размещенных акций и вносятся изменения в устав АО.

Дополнительные акции, размещенные по подписке, приобретаются по рыночной стоимости (не ниже их номинала). Акционеры, владеющие обыкновенными акциями, могут оплатить дополнительные акции по цене ниже рыночной, но не более чем на 10%. При размещении дополнительных акций с услугами посредника рыночная стоимость акций повышается с учетом стоимости услуг посредника, но тоже не более чем на 10%. Если по итогам подписки выяснилось, что выпуск дополнительных акций не состоялся (установленное количество акций разместить не удалось), то деньги, внесенные в оплату акций, возвращаются акционерам.

Напомним, что увеличение уставного капитала без привлечения дополнительных вкладов может финансироваться средствами чистых активов. При этом определенные сроки реализации данного решения и внесения изменений в учредительные документы общества российским законодательством не установлены. Дополнительные акции, оплаченные из средств собственного имущества, распределяются пропорционально их количеству среди всех акционеров общества по той же категории, что и принадлежащие им акции.

Сумма увеличения уставного капитала собственным имуществом не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и общей суммой уставного и резервного капитала. Она определяется по данным бухгалтерской отчетности эмитента за последний квартал, предшествующий дате представления документов для государственной регистрации дополнительного выпуска акций при наступившем сроке представления бухгалтерской отчетности. Такое финансирование уменьшает сумму средств чистых активов, но не уменьшает стоимости долей участников АО, поскольку одновременно и пропорционально происходит увеличение номинальной стоимости всех вкладов. При оплате дополнительных акций денежными средствами стоимостная оценка имущества, вносимого в оплату акций, утверждается советом директоров или наблюдательным советом. В таком случае у организации-инвестора формируется положительная или отрицательная сумма разницы между стоимостью имущества, внесенного в оплату дополнительных акций, в оценке, принятой АО-получателем, и балансовой стоимостью этого имущества, указанной инвестором в передаточной документации. Напомним, что организация-инвестор включает упомянутую сумму в состав прочих доходов или прочих расходов и регулирует учетную стоимость финансовых вложений: Д-т (К-т) сч. 58, субсч. 1 "Паи и акции", К-т (Д-т) сч. 91, субсч. 1 "Прочие доходы" (2 "Прочие расходы").

Уставный капитал может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций. Источником финансирования такого увеличения служит эмиссионный доход в результате операции. Эмиссия новых акций с более высокой номинальной стоимостью проводится посредством конвертации прежних акций: Д-т сч. 83 К-т сч. 80.

Уставный фонд унитарного предприятия может быть увеличен по решению собственника его имущества. При этом собственник должен руководствоваться данными утвержденного годового отчета предприятия за отчетный год. В качестве источников финансирования увеличения уставного фонда предприятия привлекаются дополнительные имущественные вклады и средства нераспределенной прибыли, накопленной в результате обычной деятель-

ности предприятия. Увеличение уставного фонда унитарных предприятий регистрируется в общем порядке, после чего принимается к бухгалтерскому учету.

Уменьшение уставного капитала возможно по решению общего собрания акционеров или совета директоров (наблюдательного совета). При этом уменьшение не должно нарушить право кредиторов на гарантии их экономических интересов. АО обязано уменьшить свой уставный капитал, если по результатам обычной деятельности за второй и каждый последующий отчетный год его уставный капитал превышал стоимость чистых активов. АО может уменьшить уставный капитал за счет снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, находящегося в обращении (если такая возможность предусмотрена в уставе общества); при изъятии вклада учредителями (участниками) по разным причинам, например при выходе из состава учредителей общества; при аннулировании акций, выкупленных у акционеров; погашении не размещенных обществом акций; в других случаях, предусмотренных уставом АО.

Нормы действующего законодательства России предусматривают ликвидацию АО по решению арбитражного суда, если в результате уменьшения уставного капитала его балансовая стоимость оказалась ниже установленного минимума. АО обязано уменьшить свой уставный капитал (либо прекратить деятельность), если его учредители (участники) в течение первого года от даты государственной регистрации общества полностью не оплатили акции при их размещении и они не были проданы в сроки, установленные законом. На такие акции к АО переходит право собственности, и они должны быть проданы не ниже их номинальной стоимости за единицу не позднее первого года от даты начала деятельности АО. Сумма уменьшения уставного капитала АО в этой ситуации будет равна сумме дебиторской задолженности учредителей (участников) общества по неоплаченным акциям. Если указанная корректировка уставного капитала не была выполнена в установленном порядке и в предписанные законом сроки, то регистрирующее учреждение вправе направить в арбитражный суд ходатайство о ликвидации АО.

Уменьшение уставного капитала общества и внесение соответствующих изменений в его устав проходит процедуру государственной регистрации. Для этого в учреждение, занятое регистрацией юридических лиц, вместе с другими документами направляется копия документа об уведомлении кредиторов относительно уменьшения уставного капитала (направляется кредиторам в течение 30 дней от даты принятия такого решения).

Уставный капитал ООО уменьшается путем уменьшения номинальной стоимости долей учредителей (участников) общества в уставном капитале или погашения долей, принадлежащих обществу. При этом ООО обязано сохранить суммы относительных долей всех участников общества. Если участник выходит из ООО, ему выдается денежная сумма в размере действительной стоимости доли, исчисленной пропорционально уплаченной сумме его вклада в уставный капитал общества. В ситуации, когда доля не перешла в собственность общества или не продана третьим лицам, ООО обязано принять решение об уменьшении уставного капитала с внесением изменений в устав и перерегистрацией учредительных документов. Доли, выкупленные ООО у своих участников для передачи другим участникам или третьим лицам, переходят в собственность общества и принимаются к бухгалтерскому учету в оценке по фактической себестоимости приобретения, которая состоит из действительной стоимости и совокупности дополнительных (сопутствующих) затрат, непосредственно относящихся к процессу выкупа долей (номенклатура статей дополнительных затрат является объектом учетной политики ООО).

Для уменьшения уставного капитала АО вправе (по решению общего собрания акционеров (совета директоров, наблюдательного совета)) выкупить у своих акционеров (участников) акции и затем их аннулировать либо перепродать третьим лицам. Выкупленные акции АО должны быть включены в состав собственных акций в оценке по фактической себестоимости выкупа, которая складывается из стоимости приобретенных акций в оценке по рыночным ценам (но не ниже их номинальной стоимости за единицу) и дополнительных (сопутствующих) затрат, непосредственно связанных с процессом выкупа акций (состав дополнительных затрат регламентируется учетной политикой АО). К этим же активам относятся доли, выкупленные ООО у своих участников.

Уставный фонд унитарного предприятия уменьшается по решению собственника его имущества, если после уменьшения стоимость уставного фонда не окажется меньше его минимальной оценки. Уменьшение уставного фонда унитарного предприятия возможно, если

стоимость чистых активов на конец отчетного года окажется ниже стоимости его уставного фонда или меньше минимальной суммы уставного фонда предприятия и в течение трех месяцев стоимость чистых активов не будет восстановлена в пределах минимальной стоимости уставного фонда. Источниками финансирования уменьшения уставного фонда унитарного предприятия являются средства нераспределенной прибыли и стоимость изъятого имущества.

Формирование, увеличение и уменьшение уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда, паевого (неделимого) фонда, вкладов по договору простого товарищества) учитывается на пассивном счете 80 "Уставный капитал"; **собственные акции и доли**, выкупленные обществом у своих акционеров, - на активном, контрпассивном счете 81 "Собственные акции (доли)". Сальдо уставного капитала, отраженное на счете 80, включается в бухгалтерский баланс за вычетом сальдо собственных акций (долей) в оценке по учетной стоимости, учтенных на счете 81.

Имущество, внесенное товарищами в простое товарищество в счет их вкладов, приходится по дебету счетов учета имущества (51 «Расчетные счета», 01 «Основные средства», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 80 «Вклады товарищей». При возврате имущества товарищам при прекращении договора простого товарищества в бухгалтерском учете производятся обратные записи:

Дт 75 Кт 80 сформирован уставный капитал на дату регистрации организации, а также за счет дополнительных взносов учредителей

Дт 83 Кт 80 увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала

Дт 84 Кт 80 увеличение уставного капитала за счет прибыли

Дт 80 Кт 75 отражено уменьшение уставного капитала за счет выхода учредителей из состава общества

Дт 80 Кт 81 отражено уменьшение уставного капитала за счет выкупа собственных акций акционерным обществом.

Характеристика счета 75 "Расчеты с учредителями"

Д	Счет 75	К
St - задолженность учредителей 0 по вкладам в уставный (складочный) капитал на начало отчетного периода		St - задолженность организации 0 перед учредителями по выплате доходов на начало отчетного периода
Увеличение уставного капитала на сумму вкладов. Выплата дивидендов акционерам		Поступление от учредителей вкладов в уставный капитал. Начисление дивидендов
St - задолженность учредителей 2 по вкладам в уставный (складочный) капитал на конец отчетного периода		St - задолженность организации 2 перед учредителями по выплате доходов на конец отчетного периода

Субсчета:

75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал";

75-2 "Расчеты по выплате доходов".

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены величина уставного капитала и задолженность учредителей по оплате вкладов на дату государственной регистрации организации	75-1	80
Внесены в качестве вклада в уставный капитал денежные средства	50, 51, 52	75-1
Внесены в качестве вклада в уставный капитал различные ценности	08, 10, 41, 58	75-1
Начислены доходы (дивиденды) учредителям	84	75-2, 70
Удержаны налоги с сумм, выплаченных учредителям	75-2, 70	68
Выплачены доходы (дивиденды) учредителям в денежной и натуральной формах	75-2, 70	50, 51, 52, 90-1, 91-1

Характеристика счета 80 "Уставный капитал"

Д	Счет 80	К
	St - сумма зарегистрированного 0 уставного капитала на начало отчетного периода	
Уменьшение уставного капитала	Увеличение уставного капитала	
	St - сумма зарегистрированного 2 уставного капитала на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражены величина уставного капитала и задолженность учредителей по его оплате	75-1	80
Внесены вклады учредителями в уставный капитал	50, 51, 52, 08, 10, 58	75-1
Увеличен уставный капитал за счет средств акционеров, добавочного капитала, нераспределенной прибыли	75-1, 83, 84	80
Направлена на увеличение уставного капитала сумма начисленного учредительского дохода (дивидендов)	75-2, 70	80
Уменьшен уставный капитал при выходе участников из состава организации с выдачей вкладов	80	75-1
Уменьшен уставный капитал за счет аннулирования акций (долей), выкупленных у акционеров	80	81
Уменьшен уставный капитал до стоимости чистых активов	80	84
Снижен размер вкладов или	80	84

номинальной стоимости акций для покрытия убытка		
---	--	--

Счет 81 «Собственные акции (доли)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования.

Д	Счет 81	К
St - наличие собственных акций, 0 выкупленных у акционеров, на начало отчетного периода		
Сумма фактических затрат по выкупу у акционеров (участников) собственных акций (долей)	Аннулирование (списание) выкупленных акционерным обществом собственных акций	
St - наличие собственных акций, 2 выкупленных у акционеров, на конец отчетного периода		

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Выкуплены у акционеров (участников) собственные акции (доли)	81	51, 50
Списана учетная стоимость собственных акций (долей)	91-2	81
Аннулирование ранее выкупленных собственных акций: - уменьшен уставный капитал, аннулированы акции; - списана возникающая на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью	80 81 (91)	81 91 (81)

Резервный капитал представляет собой целевой фонд, который формирует АО (товарищество) из средств нераспределенной прибыли для своеобразной страховки от финансовых последствий разного рода прогнозируемых или неожиданных негативных ситуаций в обычной деятельности. В отличие от других резервов резервный капитал является уставным резервом; он предусмотрен российским законодательством и учредительными документами коммерческой организации - юридического лица и не относится к будущим текущим обязательствам, поскольку составляет определенную часть собственного капитала организации. Наличие резервного капитала обязательно для АО и кооперативов, включая организации с участием иностранного капитала. Другие организации вправе самостоятельно создавать резервный капитал, предусмотрев его в своем уставе. Для АО и сельскохозяйственных кооперативов законодательно установлен минимальный размер резервного капитала: для АО - не менее 5%; для ООО - 10% учтенной суммы уставного капитала; в сельскохозяйственных кооперативах - 10% учтенной суммы паевого фонда.

Единственным источником формирования резервного капитала для всех коммерческих организаций является **нераспределенная прибыль**. Сумма нераспределенной прибыли, подлежащая зачислению в резервный капитал, определяется посредством **ежегодных отчислений** в указанных процентах от остатка нераспределенной прибыли за отчетный год. Отчисления продолжают до достижения суммы резервного капитала, указанного в уставе организации. Основанием для расчета суммы ежегодных отчислений служит **выписка из протокола общего собрания акционеров**. На сумму отчислений в резервный капитал составля-

ется бухгалтерская проводка по кредиту счета 82 "Резервный капитал" с дебета счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"; расчет суммы отчислений оформляется бухгалтерской справкой.

Средства резервного капитала, созданного в обязательном порядке, расходуются: на погашение облигаций и выплату соответствующих доходов; выкуп и погашение собственных акций при отсутствии других источников; возмещение бухгалтерского (чистого) убытка, учтенного на конец отчетного года. Кроме того, коммерческие организации могут предусмотреть в своем уставе формирование резервного капитала на другие нужды, например на выплату дивидендов при отсутствии или недостатке средств нераспределенной прибыли.

Расходование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 "Резервный капитал" с кредита счетов:

66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" - на основании решения общего собрания акционеров коммерческая организация погасила краткосрочные и долгосрочные облигации (соответственно). Погашение задолженности по этим доходам учитывается проводкой: Д-т сч. 66, 67 К-т счетов учета денежных средств;

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 75 "Расчеты с учредителями", субсч. 2 "Расчеты по выплате доходов", - в соответствии с установленным порядком учредителям (участникам) начислены суммы дивидендов по привилегированным акциям, если отсутствуют или не хватает средств нераспределенной прибыли отчетного года (соответственно: акционерам - штатным работникам и акционерам, не состоящим в штате); увеличена номинальная стоимость долей учредителей (участников) организации на сумму увеличения уставного капитала из средств резервного капитала (кредит субсчета 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал").

При наличии суммы нераспределенной прибыли, оставшейся после оплаты расходов, входящих в перечень обязательных, организация вправе дополнительно отчислить средства в резервный капитал и предусмотреть соответствующие расходы в своем уставе. На практике к таким расходам относят оплату увеличения вкладов (долей) акционеров в уставный капитал и увеличение доли акционера, дополнительно распределяемой в пользу учредителя (участника) при его выходе из организации. На эти суммы составляется аналогичная бухгалтерская проводка;

84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - согласно решению общего собрания акционеров использованы средства резервного капитала на возмещение балансового убытка организации за отчетный год.

Счет 82 «Резервный капитал» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала.

Использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетами: 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – в части сумм резервного фонда, направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества:

Дт 84 Кт 82 создание резервного капитала за счет прибыли

Дт 82 Кт 75 резервный капитал направлен на выплату дивидендов Дт 82 Кт 84 резервный капитал направлен на покрытие убытков.

Характеристика счета 82 "Резервный капитал"

Д

Счет 82

К

St - размер резервного капитала
0
на начало отчетного периода

Уменьшение резервного капитала

Увеличение резервного капитала

St - размер резервного капитала
2
на конец отчетного периода

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Направлена чистая прибыль на формирование резервного капитала	84	82
Начислены проценты по краткосрочным и долгосрочным облигациям акционерного общества, выпущенным для привлечения краткосрочных и долгосрочных займов, если других средств недостаточно	82	66, 67
Направлены средства резервного капитала на погашение убытка	82	84

Добавочный капитал представляет собой суммы прироста собственного капитала, формируемого организацией из средств принадлежащих ей финансовых источников.

Для формирования и последующего увеличения добавочного капитала организация может привлекать ряд финансовых ресурсов, суммы которых учитываются по кредиту счета 83 "Добавочный капитал" в корреспонденции с дебетом счетов:

01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы" - отражены сумма дооценки объектов основных средств и нематериальных активов в результате переоценки, проведенной впервые; сумма дооценки этих активов по результатам их переоценки за отчетный период, превышающая сумму уценки по результатам их переоценки за предыдущий период;

75 "Расчеты с учредителями", субсчета 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал", 2 "Расчеты по выплате доходов", - отражены суммы эмиссионного дохода, полученные от превышения номинальной стоимости размещенных акций над их рыночной стоимостью, за минусом затрат на продажу акций; суммы положительной курсовой разницы, сформированные в расчетах с учредителями (участниками) по их вкладам в уставный (складочный) капитал, выраженным в инвалюте; сумма положительной курсовой разницы, принятая к бухгалтерскому учету российской организацией, ведущей обычную деятельность за границей, при пересчете учетной стоимости ее активов и обязательств, оцениваемых в инвалюте, в рубли (проводка составляется в отчетном периоде, за который представляется бухгалтерская отчетность);

86 "Целевое финансирование" - отражена сумма средств целевого финансирования, полученная от иностранных источников в рамках технической помощи России по правительственным или иным договорам (соглашениям), соответствующим нормам российского законодательства; организация списала сумму целевого финансирования на первоначальную стоимость объектов основных средств и нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету в счет причитающихся ей целевых средств государственной помощи.

Использование средств добавочного капитала учитывается в дебете счета 83 "Добавочный капитал" с кредита счетов:

01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы" - отражены суммы уценки объектов основных средств и нематериальных активов, принятые к бухгалтерскому учету по результатам их переоценки за отчетный период и полностью возмещенные суммами дооценки по результатам их переоценки за предыдущий период; суммы уценки объектов основных средств и нематериальных активов, принятые при их переоценке за отчетный период, превышающие суммы дооценки этих активов, исчисленные по результатам их переоценки за предыдущий период;

02 "Амортизация основных средств" - отражена сумма дооценки сальдо амортизационных отчислений по объектам основных средств, дооцененных при их первой переоценке;

75 "Расчеты с учредителями", субсчета 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" и 2 "Расчеты по выплате доходов", - согласно решению совета директоров коммерческой организации средства добавочного капитала израсходованы на увеличение доли учредителя при его выбытии из организации в качестве дополнения к его доле, полученной из средств уставного капитала (если указанные надбавки предусмотрены уставом или иными учредительными документами); отражены сумма превышения стоимости чистых активов над взносами учредителей в уставный капитал, начисленная в доле, пропорциональной вкладу учредителя в уставный капитал при его выходе из организации, и суммы отрицательной курсовой разницы, сформированные в расчетах с учредителями (участниками) по их вкладам в уставный (складочный) капитал в инвалюте; сумма отрицательной разницы, исчисленная российской организацией, ведущей обычную деятельность за границей, при пересчете своих активов и обязательств, выраженных в инвалюте, в рубли (принимается к бухгалтерскому учету в отчетном периоде, за который составляется бухгалтерская отчетность);

80 "Уставный (складочный) капитал" - в соответствии с решением общего собрания акционеров определенная сумма средств добавочного капитала использована для увеличения уставного капитала;

81 "Собственные акции (доли)" - организация уменьшила сумму эмиссионного дохода, полученного при первичном размещении акций (если при первичном размещении акций и их последующем выкупе по цене приобретения общая сумма фактических затрат на приобретение акций превышала их номинальную стоимость);

84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" - организация увеличила сумму нераспределенной прибыли или уменьшила сумму невозмещенного убытка на величину дооценки в учетной стоимости списанных с бухгалтерского учета объектов основных средств и нематериальных активов.

Счет 83 «Добавочный капитал» предназначен для обобщения информации о добавочном капитале организации.

По кредиту счета 83 «Добавочный капитал» отражаются:

– прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки, – в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости;

– сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, – в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Суммы, отнесенные в кредит счета 83 «Добавочный капитал», как правило, не списываются. Дебетовые записи по нему могут иметь место лишь в случаях:

– погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, – в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определено снижение стоимости;

– направления средств на увеличение уставного капитала –

корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»;

– распределения сумм между учредителями организации –

корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» и т. п. Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств:

Дт 01 Кт 83 отражена дооценка основных средств по первоначальной стоимости

Дт 83 Кт 02 отражена дооценка основных средств по начисленной ранее амортизации

Дт 75 Кт 83 добавочный капитал сформирован за счет положительной курсовой разницы, если величина уставного капитала выражена в иностранной валюте

Дт 83 Кт 80 увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала Дт 83 Кт 75 добавочный капитал направлен на выплату дивидендов.

Характеристика счета 83 "Добавочный капитал"

Д	Счет 83	К
	St - размер добавочного капитала 0 на начало отчетного периода	
Уменьшение добавочного капитала	Увеличение добавочного капитала	
	St - размер добавочного капитала 2 на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Отражен прирост стоимости внеоборотных активов: - увеличена стоимость основных средств; - увеличена сумма амортизации основных средств	01 83	83 02
Уменьшена стоимость внеоборотных активов: - уменьшена стоимость основных средств; - уменьшена сумма амортизации основных средств	83 02	01 83
Отражен эмиссионный доход, полученный при продаже акций акционерного общества по цене выше номинала (превышение продажной цены над номинальной): - отражен эмиссионный доход; - распределен эмиссионный доход между учредителями организации	75-1 83	83 75-2
Отражены курсовые разницы: - положительная курсовая разница, образующаяся при вкладе иностранной валюты в уставный капитал; - отрицательная курсовая разница, образующаяся при вкладе иностранной валюты в уставный капитал	75-1 83	83 75-1
Отнесена сумма дооценки по выбывающему объекту основных средств (ранее дооцененному) на увеличение нераспределенной прибыли организации, т.е. списана сумма ранее начисленной дооценки	83	84

Нераспределенная прибыль представляет собой часть собственного капитала в виде бухгалтерской прибыли, остающейся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль. Постоянный прирост (накопление) сальдо нераспределенной прибыли свидетельствует о положительной динамике деловой активности и укреплении экономики организации в целом.

Невозмещенный убыток - сумма бухгалтерского убытка, оставшегося на конец отчет-

ного периода. Наличие постоянного сальдо невозмещенного убытка является началом несостоятельности менеджмента организации.

Бухгалтерская прибыль от обычной деятельности как объект бухгалтерского учета представляет собой сумму прибыли от продаж продуктов труда, сальдированную с суммой разницы между итоговыми оборотами прочих доходов и прочих расходов. Отметим, что сумма разницы между оборотами прочих доходов и прочих расходов может быть как положительной, так и отрицательной. Однако трудно предположить, что сумма отрицательной разницы может превысить сумму прибыли от продажи продуктов труда, за исключением обанкротившейся организации, вынужденной распродавать все свое имущество для погашения обязательств. Прибыль от обычной деятельности коммерческой организации формируется согласно нормам Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, ПБУ 9/99, 10/99, других РСБУ, т.е. по правилам бухгалтерского финансового учета (отсюда - название прибыли - "бухгалтерская").

Бухгалтерская прибыль от продаж продуктов труда равна сумме положительной разницы между общей суммой принятой к бухгалтерскому учету фактической выручки от продаж продуктов труда по акцептованным покупателями счетам и счетам-фактурам, акцептованным покупателями и заказчиками, над совокупной суммой налоговых выплат от этой выручки и других обязательных аналогичных платежей, предусмотренных НК РФ, производственной себестоимости проданных продуктов, накладных расходов и расходов на продажу продуктов труда.

Сумма бухгалтерской прибыли от продаж продуктов труда за отчетный период определяется на субсчете 9 "Прибыль/убыток от продаж" счета 90 "Продажи" как сумма кредитового сальдо на этом субсчете, исчисленного после закрытия оборотов, учтенных в отчетном периоде на всех типовых субсчетах счета 90: Д-т субсч. 1 "Выручка" К-т субсч. 9 "Прибыль/убыток от продаж"; Д-т субсч. 9 "Прибыль/убыток от продаж" К-т субсч. 2 "Себестоимость продаж", 3 "Налог на добавленную стоимость", 4 "Акцизы", других субсчетов, предусмотренных учетной политикой организации. Заключительной бухгалтерской проводкой за отчетный период сумма прибыли от продаж (закрывается кредитовое сальдо на субсчет 9 "Прибыль/убыток от продаж") перечисляется на счет 99 "Прибыли и убытки" проводкой: Д-т сч. 90, субсч. 9 "Прибыль/убыток от продаж", К-т сч. 99.

Убытки от продаж продуктов труда, напротив, составят сумму дебетового сальдо на субсчете 9 "Прибыль/убыток от продаж", поскольку в отчетном периоде после закрытия всех типовых субсчетов счета 90 выявлен убыток от продаж продуктов труда как сумма отрицательной разницы между оборотом, отраженным на субсчете 1 "Выручка", и общей суммой оборотов, отраженных на остальных субсчетах счета 90. Дебетовое сальдо субсчета 9 "Прибыль/убыток от продаж" перечисляется на счет 99: Д-т сч. 99 К-т сч. 90, субсч. 9 "Прибыль/убыток от продаж".

Прочие доходы представляют собой доходы, полученные из источников, отличных от доходов, поступающих в виде увеличения экономических выгод во всех видах обычной деятельности организации (например, выручка от сдачи объектов основных средств в операционную аренду, если такой вид деятельности не является профильным; проценты, полученные за использование банком денежных сумм, находящихся на счетах организации; штрафы, пени, неустойки, полученные за нарушение условий хозяйственных договоров; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; положительные курсовые разницы, кроме вложений в уставный (складочный) капитал другой организации в инвалюте). Открытый перечень прочих доходов регламентирован ПБУ 9/99 "Доходы организации".

Прочие расходы представляют собой уменьшение экономических выгод, отличных от затрат и расходов, формируемых во всех видах обычной деятельности организации (например, суммы штрафов, пеней, неустоек, уплаченные за нарушение условий хозяйственных договоров; суммы, отчисленные в резервы под снижение стоимости материальных запасов, обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам; убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году; оплата банковских услуг по обслуживанию счетов организации; проценты за пользование кредитами; взносы на благотворительную деятельность; суммы списанной дебиторской задолженности, нереальной к получению).

Открытый перечень прочих расходов приведен в ПБУ 10/99. Напомним, что бухгалтерский учет прочих доходов и прочих расходов ведется на счете 91 "Прочие доходы и расходы" по типовым субсчетам 1 "Прочие доходы" и 2 "Прочие расходы". В конце отчетного пе-

риода обороты, учтенные на этих субсчетах, списываются в дебет и кредит субсчета 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91 "Прочие доходы и расходы". Разница между дебетовым и кредитовым оборотами (сальдо) включается в **состав бухгалтерской прибыли (убытка) от обычной деятельности**: Д-т (К-т) сч. 91, субсч. 9 "Сальдо прочих доходов и расходов", К-т (Д-т) сч. 99 - на сальдо прочих доходов и прочих расходов соответственно.

В программных продуктах обеспечения учета финансовых результатов необходимо предусмотреть регистры аналитического учета прочих доходов и прочих расходов в виде ежемесячных **ведомости учета прочих доходов и ведомости учета прочих расходов**, в которых по заранее разработанным и систематизированным кодам статей доходов и расходов будут отражаться суммы по дебету счета, субсчетов и кредиту корреспондирующих счетов, субсчетов - в виде сумм за отчетный период и итогов с начала отчетного года.

Средства бухгалтерской прибыли начинают расходовать с уплаты налога на прибыль, установленного гл. 25 НК РФ. Порядок бухгалтерского учета налога на прибыль в организациях-налогоплательщиках, а также порядок увязки учетных данных о налоге на прибыль от фактической бухгалтерской прибыли за отчетный период с данными налоговой базы, формируемой для определения налогооблагаемой прибыли и соответствующей корректировки суммы налога на прибыль, регламентирован ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций".

Начисление суммы текущего налога на прибыль приводится в **декларации по налогу на прибыль**, в которую, по существу, включают детализированные данные аналитического учета на счетах доходов, затрат, расходов, финансовых результатов (бухгалтерской прибыли (убытка)), составляющих расчетную базу налога на прибыль.

Поскольку бухгалтерская прибыль формируется по нормам РСБУ, а прибыль, признанная в системе налогообложения, - по нормам гл. 25 НК РФ, между их суммами, как правило, образуются существенные постоянные и временные разницы. Соответственно, различаются и суммы налога на прибыль, однако обязательство по налогу на прибыль (текущий налог на прибыль) признается в бухгалтерском учете в сумме, которая указывается в налоговой декларации. Наряду с этим следует отметить, что в организациях, применяющих оценку затрат, порядок признания процентов, уплаченных за пользование кредитами (займами), способы начисления амортизационных отчислений по внеоборотным активам, сроки признания выручки и другие правила, регламентированные НК РФ, к бухгалтерскому учету принимается сумма налога на прибыль, начисленная от бухгалтерской прибыли, так как его сумма равна сумме текущего налога на прибыль.

Сумма текущего налога на прибыль, указанная в налоговой декларации за отчетный период, включает в себя сумму условного расхода по налогу на прибыль (сумма налога на прибыль, начисленная от суммы бухгалтерской прибыли), увеличенную на суммы постоянного налогового актива и отложенного налогового обязательства и уменьшенную на суммы постоянного налогового обязательства и отложенного налогового актива. Иначе говоря, сумма бухгалтерской прибыли доводится через корректирующие показатели до суммы налогооблагаемой прибыли, соответственно, сумма налога на прибыль, исчисленная от бухгалтерской прибыли, - до суммы налога на прибыль, объявленной в налоговой декларации.

Сумма условного расхода - налога на прибыль, исчисленного от бухгалтерской прибыли, определяется умножением суммы бухгалтерской прибыли, учтенной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую согласно российскому законодательству на дату начисления налога. На сумму условного расхода формируется обязательство перед федеральным бюджетом, принимаемое к бухгалтерскому учету проводкой: Д-т сч. 99 К-т сч. 68, субсч. "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль". По инициативе организации или органов налогового администрирования по разным причинам возможны перерасчеты суммы заявленного налога на прибыль, условия и порядок проведения которых регламентированы НК РФ и нормативными актами ФНС России. По результатам перерасчета составляются бухгалтерские проводки: Д-т (К-т) сч. 99 К-т (Д-т) сч. 68, субсч. "Расчеты с бюджетом по налогам и сборам".

Постоянное налоговое обязательство рассчитывается как произведение постоянной разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью и действующей ставкой налога на прибыль. Его сумма принимается к бухгалтерскому учету проводкой: Д-т сч. 99 К-т сч. 68, субсч. "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль".

Постоянный налоговый актив определяется аналогично, но его сумма противополо-

ложна сумме постоянного налогового обязательства, поэтому и бухгалтерская проводка на его сумму будет противоположной: Д-т сч. 68, субсч. "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль", К-т сч. 99.

Отложенное налоговое обязательство (ОНО) предопределяет **увеличение** обязательства по текущему налогу на прибыль, исполняемого **в последующих** отчетных периодах. Рассчитывается умножением налогооблагаемой временной разницы на действующую ставку налога на прибыль и принимается к бухгалтерскому учету по мере образования временных разниц. ОНО учитывается на счете 77 "Отложенные налоговые обязательства". По кредиту этого счета отражаются ОНО в сумме обязательства перед бюджетом, начисленного в отчетном периоде, в корреспонденции с дебетом счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль", по дебету - уменьшение либо полное списание ОНО, сумма которых признается начислением налога на прибыль отчетного периода, в корреспонденции с кредитом счета 68, субсч. "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль". При выбытии объекта актива или вида обязательств, по которым было начислено ОНО, стоимость последнего включается в налогооблагаемую прибыль: Д-т сч. 77 К-т сч. 99.

Отложенный налоговый актив (ОНА) определяется как произведение вычитаемой временной разницы и действующей ставки налога на прибыль и принимается к бухгалтерскому учету в отчетном периоде формирования временных разниц. Полученная стоимость ОНА означает часть отложенного налога на прибыль, которая обуславливает **уменьшение** суммы обязательства перед бюджетом по налогу на прибыль **в последующих** отчетных периодах. Учет ОНА ведется на бухгалтерском счете 09 "Отложенные налоговые активы". Этот счет корреспондирует и по дебету, и по кредиту со счетом 68, субсчет "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль", на суммы ОНА, увеличивающие сумму условного расхода или условного дохода отчетного периода (Д-т сч. 09), и частичное или полное списание ОНА с бухгалтерского учета, обуславливающее уменьшение начисленной суммы условного расхода (дохода) отчетного периода (К-т сч. 09). Стоимость ОНА при выбытии объекта актива, к которому ОНА имеет прямое отношение, идет в уменьшение бухгалтерской прибыли (Д-т сч. 99 К-т сч. 09).

Сумма обязательства перед бюджетом по налогу на прибыль включает в себя также суммы штрафных санкций, предъявленных налоговыми органами и принятых организацией в установленном порядке за нарушение требований НК РФ и подзаконных актов (нормативных документов Минфина России и ФНС России по уплате налога на прибыль (Д-т сч. 99 К-т сч. 68, субсч. "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль").

Таким образом:

- кредитовый оборот, учтенный в отчетном периоде на субсчете "Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль" счета 68, означает сумму начисленного текущего налога на прибыль, объявленную в налоговой декларации и включенную в отчет о финансовых результатах по строке "Текущий налог на прибыль";

- кредитовый оборот счета 99 "Прибыли и убытки" означает сумму бухгалтерской прибыли, принятой к бухгалтерскому учету отчетного периода, увеличенной на стоимость постоянного налогового актива и ОНО; по дебету этого счета отражаются суммы бухгалтерского убытка, постоянного налогового обязательства и ОНА. Сальдированная сумма, учтенная на счете 99 (разница между суммами кредитового и дебетового оборотов, т.е. суммы бухгалтерской прибыли или убытка, скорректированные для начисления текущего налога на прибыль), включается в состав нераспределенной прибыли (невозмещенного убытка): Д-т (К-т) сч. 99 Д-т (К-т) сч. 84.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов. Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами: 80 «Уставный капитал» – при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 «Резервный капитал» при направлении на погашение убытка средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.:

Дт 99 Кт 84 или Дт 99 Кт 84 прибыль (убыток) текущего года списывается на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) по состоянию на 31 декабря отчетного года

Дт 84 Кт 75, 70 начислены доходы (дивиденды) учредителям

Дт 84 Кт 82 формирование резервного капитала за счет прибыли

Дт 84 Кт 80 часть прибыли направлена на увеличение уставного капитала Дт 84 Кт 84 направление части прибыли на покрытие убытков прошлых лет.

Счет 86 «Целевое финансирование» предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др.

Д	Счет 86	К
Расход средств на осуществление целевых мероприятий	St - наличие не использованного 0 по целевому назначению источника на начало отчетного периода	
	Поступление целевых средств	
	St - остаток не использованного 2 по целевому назначению источника на конец отчетного периода	

Основные корреспонденции

Содержание операции	Дебет	Кредит
Поступают в организацию средства целевого финансирования	50, 51, 52, 07, 08, 10, 41	86
Списаны целевые средства в доходы будущих периодов при приобретении внеоборотных активов и МПЗ	86	98
Отнесены доходы будущих периодов в состав прочих доходов: по мере начисления амортизации основных средств, нематериальных активов; после отпуска МПЗ в производство и на другие цели	98	91-1

Список использованной литературы

1. О бухгалтерском учете : Федер. закон Рос. Федерации от 06.12. 2011 № 402 ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 от 05.08.2000 № 118-ФЗ (изм. от 04.03.2013 № 20 ФЗ).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51 ФЗ (изм. от 01.07.2013).
4. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197ФЗ (изм. от 07.06.2013 № 125 ФЗ).
5. О консолидированной финансовой отчетности : Федер. закон Рос. Федерации от 27.07.2010 № 208ФЗ.
6. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : Постановление Правительства Российской Федерации от 06.08.1998 № 283.
7. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу : приказ министра финансов Российской Федерации от 0.07.2004 № 180.
8. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации : Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107.
9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10. 2000 № 94н (в ред. от 08.11.2010 № 142н).
10. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ : приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010 № 186н).
11. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н (с изм. от 04.12.2012).
12. О предельной величине базы для начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 1 января 2013 : Постановление Правительства РФ от 10.12. 2012 № 1276.
13. ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 08.11.2010 № 144н).
14. ПБУ 2/08 «Учет договоров строительного подряда» : приказ Минфина РФ от 24.10.2008 № 116н.
15. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» : приказ Минфина РФ от 27.11.2006
16. 154н (в ред. от 25.10.2010 № 132н).
17. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» : приказ Минфина РФ от 06.07.99 № 43н (ред. 08.11.2010 № 142н).
18. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» : приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (в ред. от 25.10.2010 № 132н).
19. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» : приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 25.10.2010 № 132н).
20. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» : приказ Минфина РФ от 25.11.98 № 56н (в ред. от 20.12.2007 № 143н).
21. ПБУ 8/10 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» : приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н.
22. ПБУ 9/99 «Доходы организации» : приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 32н (в ред. от 08.11.2010 № 144н).
23. ПБУ 10/99 «Расходы организации» : приказ Минфина РФ от 06.05.99 № 33н (в ред. от 08.11.2010 № 144н).
24. ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» : приказ Минфина РФ от 29.04.2008 № 48н.
25. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» : приказ Минфина РФ от 08.11.2010 № 143н.

26. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» : приказ Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н.
27. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» : приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (в ред. от 25.10.2010 № 132н).
28. ПБУ 15/08 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 107н (в ред. от 08.11.2010 № 144н).
29. ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» : приказ Минфина РФ от 02.07.2002 № 66н (в ред. от 08.11.2010 № 144н).
30. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» : приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 115н (в ред. от 18.09.2006 № 116н).
31. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» : приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 25.10.2010 № 132н).
32. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» : приказ Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н (в ред. от 08.11.2010 № 144н).
33. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» : приказ Минфина РФ от 24.11.2003 № 105н (в ред. от 18.09.2006 № 116н).
34. ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н.
35. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» : приказ Минфина РФ от 28.06.2010 № 63н.
36. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» : приказ Минфина РФ от 02.02.2011 № 11н.
37. *Аверчев И. В.* МСФО. 1000 примеров применения. М. : РидГрупп, 2011. 992 с.
38. *Астахов В. П.* Бухгалтерский финансовый учет : учеб. пособие. М. : ИКЦ «МарТ», 2009. 960 с.
39. *Вахрушина С. А.* Международные стандарты финансовой отчетности. 4е изд. М. : Рид Групп, 2011. 565 с.
40. *Гиляровская Л. Т.* Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учебник. М. : ТК Велби : Изд-во «Проспект», 2010. 360 с.
41. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. М. : Издво «Проспект», 2011. 504 с.
42. *Керимов В. Э.* Бухгалтерский финансовый учет. М. : Изд.торг. корпорация «Дашков и К^о», 2012. 686 с.
43. МСФО 2011 : рус. пер. М. : Аскери-АССА, 2011. 984 с. «Дашков и К^о», 2010. 544 с.
44. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики:
<http://www.gks.ru>
45. Официальный сайт Министерства финансов РФ: <http://www.minfin.ru>.
46. Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ: [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru)
47. Официальный сайт Центрального банка РФ: <http://www.cbr.ru>.

Г.В. СЛЕСАРЕНКО

«БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ»

УЧЕБНИК

Издательство Института экономики и управления ФГБОУ ВПО «УдГУ»
426034, г. Ижевск, ул. Университетская, д. 1, корп. 4.

ISBN 978-5-4312-0554-5



9785431205545