

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ

**Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение высшего образования
«Национальный исследовательский Нижегородский
государственный университет им. Н.И. Лобачевского»**

А.Н. Милосердова

Е.Ю. Пухова

Н.А. Софьин

Бухгалтерский финансовый учет

Учебное пособие

Рекомендовано Ученым советом института экономики и
предпринимательства для студентов ННГУ, обучающихся по направлению
подготовки 38.03.01 «Экономика»

Нижегород

2021

УДК 657.01

ББК 65.052.2

М 60

М 60 Милосердова А.Н., Пухова Е.Ю., Софьин Н.А.
БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ: Учебное пособие. – Нижний
Новгород: Нижегородский госуниверситет, 2021. – 297 с.

Рецензенты:

доцент НА МВД, к.ю.н. С.С. Воронов

доцент, к.э.н. Т.С. Морозова

доцент, к.э.н. Н.Г. Глушич

В учебном пособии рассмотрены особенности организации и ведения бухгалтерского финансового учета в коммерческих организациях, а также особенности составления бухгалтерской отчетности.

Учебное пособие предназначено для бакалавров, обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» всех форм обучения.

Ответственный за выпуск:

председатель методической комиссии ИЭП ННГУ,

к.э.н., доцент Макарова С.Д.

УДК 657.01

ББК 65.052.2

© Национальный исследовательский
Нижегородский государственный
университет им. Н.И. Лобачевского, 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИЯ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РФ	7
1.1 Нормативные документы, определяющие порядок организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации	7
1.2 Предмет и методы бухгалтерского учета	10
1.3 Классификация объектов бухгалтерского учета	11
1.4 Понятие о счетах бухгалтерского учета. Сущность и значение двойной записи на счетах. Синтетический и аналитический учет	16
1.5 Организация бухгалтерского учета в организации. Оборотные ведомости. План счетов бухгалтерского учета. Первичные документы и учетные регистры	26
1.6 Понятие учетной политики. Требования, предъявляемые к учетной политике	40
Практические задания по главе 1	46
Тесты по главе 1	47
ГЛАВА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	54
2.1 Понятие и общие правила учета внеоборотных активов	54
2.2 Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа	55
2.3 Основные средства, их классификация и оценка	56
2.4 Учет поступления основных средств	59
2.5 Учет выбытия основных средств	62
2.6 Учет амортизации основных средств	64
2.7 Переоценка основных средств	66
2.8 Ремонт, реконструкция и модернизация основных средств	68
2.9 Учет аренды основных средств	69
2.10 Лизинг	73
Практические задания по главе 2	76
Тесты по главе 2	82

ГЛАВА 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	98
3.1 Состав нематериальных активов	98
3.2 Учет поступления нематериальных активов	100
3.3 Учет списания нематериальных активов	102
3.4 Амортизация нематериальных активов	104
3.5 Деловая репутация	107
3.6 Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам	114
Практические задания по главе 3	118
Тесты по главе 3	120
ГЛАВА 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ	126
4.1 Понятие, классификация и задачи учета материально-производственных запасов	126
4.2 Учет поступления материалов и их оценка	127
4.3 Учет и распределение ТЗР	131
4.4 Оценка материально-производственных запасов при их списании в производство и прочее выбытие	132
4.5 Продажа и прочее выбытие материально-производственных запасов	134
Практические задания по главе 4	135
Тесты по главе 4	139
ГЛАВА 5. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	143
5.1 Группировка производственных затрат	143
5.2 Учет затрат на обслуживание производства и управление	145
5.3 Учет потерь от брака	149
5.4 Объекты и методы учета затрат и калькулирование себестоимости продукции	150
5.5 Основные принципы калькулирования в условиях применения различных методов производственного учета	151

5.6 Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	153
5.7 Понятие готовой продукции и ее оценка в бухгалтерской отчетности	160
5.8 Учет выпуска готовой продукции	160
5.9 Учет продажи готовой продукции	161
Практические задания по главе 5	162
Тесты по главе 5	166
ГЛАВА 6. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ	169
6.1 Бухгалтерский учет кассовых операций	169
6.2 Учет операций на валютных счетах организации	180
Практические задания по главе 6	185
Тесты по главе 7	186
ГЛАВА 7. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	189
Практические задания по главе 7	206
Тесты по главе 7	207
ГЛАВА 8. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	209
8.1 Учет уставного капитала	209
8.2 Учет добавочного капитала	217
8.3 Учет резервного капитала	221
Тесты по главе 8	222
ГЛАВА 9. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ	226
9.1 Формы безналичных расчетов	226
9.2 Бухгалтерский учет расчетов с персоналом по оплате труда	235
9.3 Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом	266
Практические задания по главе 9	268
Тесты по главе 9	271

ГЛАВА 10. ФОРМИРОВАНИЕ РЕЗЕРВОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ	276
10.1 Формирование резервов под обесценение МПЗ	276
10.2 Резерв по сомнительным долгам	277
10.3 Резерв на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете	281
10.4 Учет резерва на оплату отпусков в бухгалтерском и налоговом учете	282
10.5 Формирование резерва на гарантийные обязательства в бухгалтерском и налоговом учете	283
Тесты по главе 10	285
ГЛАВА 11. ПРОВЕДЕНИЕ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ОРГАНИЗАЦИИ. ОТРАЖЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ИМУЩЕСТВА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	286
Практические задания по главе 11	292
Тесты по главе 11	293
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	295

Глава 1. Организация ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации

1.1. Нормативные документы, определяющие порядок организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

В настоящее время сформировалась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Первый (законодательный) уровень - Федеральные законы, постановления правительства, указы Президента, устанавливающие единые методологические и правовые нормы организации и ведения бухгалтерского учета в России. В других федеральных законах содержащиеся нормы, затрагивающие вопросы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, обязаны соответствовать Федеральному закону «О бухгалтерском учете».

1. Гражданский кодекс. Часть I. Комментарии части первой Гражданского кодекса РФ;
2. Гражданский кодекс. Часть II. Комментарии части второй Гражданского кодекса РФ;
3. Налоговый кодекс. Части I, II;
4. Трудовой кодекс Российской Федерации;
5. Федеральный Закон РФ "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред.от 28.11.2018);
6. Федеральный Закон РФ "Об акционерных обществах" от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. 27.12.2018).

Второй (нормативный) уровень составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, в которых излагаются принципы и основные правила бухгалтерского учета. Это утвержденные Минфином РФ Положения по бухгалтерскому учету (в настоящее время приняты и введены в действие 24 стандарта).

1. Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, от 29.07.1998 N 34н (ред. от 11.04.2018);
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, Приказ Минфина РФ 94н от 31.10.2000 (ред. от 08.11.2010);
3. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (ред. от 28.04.2017);
4. ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» (ред. от 08.11.10, с изменениями от 6 апреля 2015 г.);
5. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ред. от 09.11.17);
6. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (ред. от 08.11.10, с изм. от 29.01.2018);
7. ПБУ 5/01 «Учет материально - производственных запасов» (ред. от 16.05.16);
8. ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (ред. от 16.05.2016);
9. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (ред. от 20.12.07, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
10. ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ред. от 13.12.10, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
11. ПБУ 9/99 «Доходы организации» (ред.от 08.11.10, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
12. ПБУ 10/99 «Расходы организации» (ред.от 08.11.10, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
13. ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» (ред. от 29.04.08, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
14. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» (ред. от 08.11.10, с изменениями и дополнениями);

15. ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (ред. от 18.09.06, с изменениями и дополнениями);
16. ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (ред. от 16.05.2016);
17. ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (ред.от 08.11.10, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
18. ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (ред.от 08.11.10, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
19. ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно - исследовательские, опытно - конструкторские и технологические работы» (ред. от 16.05.2016);
20. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ред. от 24.12.10, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
21. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (ред. от 08.11.10, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
22. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (ред. от 18.09.06, с изменениями и дополнениями);
23. ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (ред. от 28.04.17);
24. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ред. от 08.11.10, с изменениями и дополнениями от 6 апреля 2015 г.);
25. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (ред. от 02.02.11, с изменениями и дополнениями);
26. ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов»(от 6 октября 2011 г.).

Третий (методологический) - инструкции, рекомендации и методические указания по ведению бухгалтерского учета, которые принимаются Минфином РФ, федеральными органами исполнительной власти. К документам этого уровня относятся инструкции по заполнению форм бухгалтерской отчетности, методические указания по инвентаризации

имущества и финансовых обязательств, методические указания по учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, финансовых результатов на предприятиях.

1. Указание Банка России "О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства" от 11.03.2014 N 3210-У (ред. от 19.06.2017);

2. Приказ Минфина России от 13.06.95 г. № 49 "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств" (ред. от 08.11.2010);

3. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н(ред. от 06.03.2018)"О формах бухгалтерской отчетности организаций".

Четвертый уровень - организационно-распорядительные документы, формирующие учетную политику предприятия, которые разрабатываются самим предприятием. Это приказы, распоряжения, рабочие инструкции, указания по учету конкретных объектов и операций в организации.

1.2. Предмет и принципы бухгалтерского учета.

Под предметом бухгалтерского учета понимается стоимостный кругооборот хозяйственных средств (имущества и источников его формирования) в процессе расширенного воспроизводства.

Принципы регулирования учета, сформулированные в ст. 20 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;

4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

В ст. 5 ПБУ 1/ 2008 сформулированы следующие принципы учета:

1. активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

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

3. принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

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

1.3. Классификация объектов бухгалтерского учета.

В ст.5. 402-ФЗ определены объекты бухгалтерского учета. Объектами

бухгалтерского учета экономического субъекта являются:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования его деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными

стандартами.

Состав хозяйственных средств предприятия определяется содержанием его деятельности. В бухгалтерском учете хозяйственные средства, которыми располагает предприятие, называют **активами**.

В зависимости от того, какими хозяйственными активами располагает предприятие, и как они участвуют в производственном цикле предприятия, их классифицируют по составу и размещению.

По составу активы предприятия подразделяются на оборотные и внеоборотные активы.

Оборотные активы — это средства, которые постоянно находятся в текущем процессе кругооборота средств и переходят из сферы производства в сферу обращения.

По размещению оборотные активы делятся на активы, которые используются:

- в сфере производства — это предметы труда: материалы, сырье, комплектующие изделия, запасные части, топливо, инвентарь, инструменты и т.п. Эти средства, как правило, используются в одном производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции;

- в сфере обращения — товары, готовая продукция на складах и отгруженная покупателю, денежные средства, ценные бумаги, средства в расчетах и т.п.

Внеоборотные активы — это дорогостоящие средства труда, которые используются не в одном, а в нескольких производственных циклах, а также имеют длительный срок использования (более одного года). К внеоборотным средствам относятся:

Основные средства — это средства труда, связанные с производством продукции, выполнением работ и услуг, которые служат в течение длительного времени и имеют стоимость более 40 тыс. р. за единицу (в налоговом учете – более 100 000 р.). К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины, оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, инструменты, автотранспорт, вычислительная техника и т.п. Основные средства постепенно по мере износа переносят свою стоимость на себестоимость готовой продукции в процессе начисления амортизации, они, как правило, не изменяют свою материальную форму в процессе эксплуатации.

Нематериальные активы — это средства, которые не имеют материальной формы и физических свойств, но могут использоваться в течение длительного времени и приносить доход предприятию. К нематериальным активам относятся авторские права на интеллектуальную собственность, права на использование программ для ЭВМ, баз данных, патенты на изобретение и ноу-хау, промышленные образцы, товарные марки и знаки, деловая репутация фирмы и т.п. Нематериальные активы, подобно основным средствам, постепенно переносят свою стоимость на себестоимость выпускаемой продукции в виде амортизационных отчислений.

Основные средства и нематериальные активы так же, как и оборотные активы, могут быть использованы:

- в сфере производства — здания цехов, станки, вычислительная техника, промышленные образцы и т.п.;
- в сфере обращения — здания складов, автотранспорт, программы складского учета и т.п.

Доходные вложения в материальные ценности - вложения

организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму (далее - материальные ценности), предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода.

Материальные ценности, приобретенные (поступившие) организацией для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование), принимаются к бухгалтерскому учету на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности" по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат на приобретение их, включая расходы по доставке, монтажу и установке.

Долгосрочные финансовые вложения представляют собой вложения свободных средств организации, не связанных с собственным производством с целью получения дохода, срок погашения которых составляет более одного года.

К долгосрочным финансовым вложениям в первую очередь относят средства организации, вложенные в долевое участие в уставный капитал других организаций, которые могут быть как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами. Также это средства, направленные на покупку акций и облигаций, не принадлежащих этой же компании. В качестве долгосрочных финансовых вложений могут выступать займы, выданные организациям на срок выше одного года под долговые обязательства, а также все другие способы размещения свободных средств организации, направленные на получение дохода на срок, превышающий один год.

Классификация источников образования хозяйственных средств

Все хозяйственные средства, которые предприятие уже имеет или собирается приобрести, были или могут быть получены за счет каких-либо источников, собственных или заемных средств, например, кредитов банка. Поэтому, в зависимости от того, каковы источники поступления

хозяйственных средств, их подразделяют на собственные и привлеченные, т.е. заемные. По аналогии с хозяйственными средствами, которые называют активами, источники образования этих средств называют **пассивами**.

К собственным источникам образования хозяйственных средств относятся все виды капитала, прибыль и резервы.

На предприятии могут быть образованы три вида капитала: уставный, резервный и добавочный.

Уставный капитал является обязательным для всех предприятий. Он образуется за счет взносов учредителей, которые создают это предприятие, а для бюджетных организаций — за счет средств, выделенных из бюджета. Взносы учредителей могут быть внесены не только в виде денежных средств, но и в виде какого-либо имущества. Уставный капитал является первоначальным стартовым капиталом предприятия.

Резервный капитал обычно образуется за счет собственной прибыли предприятия. Он представляет собой своеобразный резерв предприятия и необходим для разного рода непредвиденных обстоятельств, например, для покрытия убытков в результате аварий, стихийных бедствий и т.д.

Добавочный капитал образуется за счет прироста стоимости имущества предприятия при проведении операций, не связанных с производственной деятельностью. Средства добавочного капитала используются на увеличение уставного капитала или могут быть направлены на расчеты с учредителями.

Прибыль — основной источник формирования собственных хозяйственных средств предприятия. Прибыль, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты налогов, направляется на пополнение хозяйственных средств, развитие производства, расчеты с учредителями и другие цели.

Резервы создаются на предприятии за счет прибыли или включения затрат в себестоимость готовой продукции. Резервы предназначаются для покрытия убытков, например, при обесценении ценных бумаг, а также на

проведение ремонта основных средств и т. п.

Заемные или, как их еще называют, **привлеченные источники хозяйственных средств** — это краткосрочные и долгосрочные кредиты, предоставленные предприятию банками, или займы, полученные от юридических лиц.

Обязательства - это сумма задолженности предприятия перед другими организациями или физическими лицами, например, перед поставщиками, бюджетом, работниками предприятия и т.д.

1.4. Понятие о счетах бухгалтерского учета. Сущность и значение двойной записи на счетах. Синтетический и аналитический учет.

Счет – способ группировки информации о хозяйственных средствах организации и источниках их формирования.

Классификация счетов:

1. Активные,
2. Пассивные,
3. Активно-пассивные.

На **активных бухгалтерских счетах** ведется учет движения активов предприятия, т.е. наличия, поступления и выбытия хозяйственных средств (табл. 1).

Таблица 1

Схема активного счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — остаток (наличие) хозяйственных средств на начало отчетного периода	
Оборот по дебету — сумма хозяйственных операций, вызывающих увеличение хозяйственных средств в течение отчетного	Оборот по кредиту — сумма хозяйственных операций, вызывающих уменьшение хозяйственных средств в течение отчетного периода

периода	
Сальдо конечное — остаток хозяйственных средств на конец отчетного периода	

Активные счета имеют **следующие особенности:**

- на них отражается наличие и движение хозяйственных средств и имущества предприятия;
- сальдо начальное всегда дебетовое и показывает наличие средств на начало отчетного периода;
- обороты по дебету отражают получение средств;
- обороты по кредиту показывают выбытие средств;
- сальдо конечное всегда дебетовое и показывает остаток средств на конец отчетного периода.

Сальдо конечное рассчитывается по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_d - O_k.$$

К основным активным счетам относятся:

- 01 — «Основные средства»;
- 04 — «Нематериальные активы»;
- 10 — «Материалы»;
- 20 — «Основное производство»; — «Готовая продукция»;
- 50 — «Касса»;
- 51 — «Расчетные счета»;
- 52 — «Валютные счета»;
- 58 — «Финансовые вложения» (в акции и другие ценные бумаги).

Рассмотрим, как ведется учет на активных счетах на следующем примере.

Пример 1. Ведение учета на активных счетах.

На начало месяца на складе предприятия находились различные материалы на сумму 22000 р. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с движением материалов (табл. 2.

Таблица 2.

Содержание операции	Сумма, р.	Д	К
1. Получены материалы от учредителей	10000		
2. Списаны материалы в производство	15000		
3. Поступили материалы от поставщиков	42000		
4. Получены материалы безвозмездно	7000		
5. Возвращены бракованные материалы поставщику	3000		
6. Продан излишек материалов	8000		

Задание. Оформить активный счет 10 «Материалы», подсчитать обороты по дебету, кредиту и сальдо на конец месяца.

В дебет счета 10 «Материалы» заносим стоимость материалов на начало месяца (С_н). Далее разносим в дебет и кредит операции, связанные с движением материалов. Записываем номер операции и сумму в дебет счета 10, если операция отражает поступление материалов, или в кредит счета, если в операции происходит выбытие материалов. Затем подсчитываем оборот по дебету как сумму всех операций по поступлению материалов и оборот по кредиту как сумму операций, связанных с выбытием материалов. Далее вычисляем сальдо конечное (табл. 3).

Таблица 3.

Счет 10 «Материалы»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — наличие материалов на складе на начало месяца С _н = 22000	
Оборот по дебету — получение материалов на склад 1) 10000 3) 42000	Оборот по кредиту — выбытие материалов со склада 2) 15000 5) 3000

4) 7000	б) 8000
$O_d = 59000$	$O_k = 26000$
Сальдо конечное — наличие материалов на складе на конец месяца $C_k = 22000 + 59000 - 26000 = 55000$	

Пассивные бухгалтерские счета

На **пассивных бухгалтерских счетах** ведется учет источников образования хозяйственных средств. По аналогии с активными счетами можно сказать, что на пассивных счетах ведется учет движения пассивов предприятия. К основным пассивам или источникам образования хозяйственных средств относятся все виды капитала, прибыли и обязательств предприятия (табл. 4).

Таблица 4

Схема пассивного счета

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное — остаток источников образования хозяйственных средств на начало отчетного периода
Оборот по дебету — сумма хозяйственных операций, вызывающих уменьшение источников образования хозяйственных средств в течение отчетного периода	Оборот по кредиту — сумма хозяйственных операций, вызывающих увеличение источников образования хозяйственных средств в течение отчетного периода
	Сальдо конечное — остаток источников образования хозяйственных средств на конец отчетного периода

Можно дать **следующую характеристику пассивному счету**:

- на пассивных счетах ведется учет источников образования хозяйственных средств предприятия, т.е. капитала и обязательств (задолженности) предприятия;
- сальдо начальное всегда кредитовое и показывает величину капитала или наличие обязательств предприятия на начало отчетного периода;
- обороты по дебету показывают уменьшение капитала или обязательств предприятия;

- обороты по кредиту показывают увеличение капитала или обязательств предприятия;
- сальдо конечное всегда кредитовое и показывает величину капитала или обязательств предприятия на конец отчетного периода.

Сальдо конечное рассчитывается по следующей формуле:

$$C_k = C_n + O_k - O_o.$$

К основным пассивным счетам относятся:

- 80 — «Уставный капитал»;
- 82 — «Резервный капитал»;
- 83 — «Добавочный капитал»;
- 99 — «Прибыли и убытки»;
- 66 — «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
- 67 — «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
- 68 — «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 — «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 — «Расчеты с персоналом по оплате труда». Рассмотрим, как ведется учет на пассивных счетах, на следующем примере.

Пример 2. Ведение учета на пассивных счетах.

На начало месяца предприятие имеет задолженность банку за кредит 80000 р. В течение месяца отражены следующие хозяйственные операции, связанные с кредитованием предприятия (табл. 5).

Таблица 5.

Содержание операции	Сумма, р.	Д	К
1. Погашена часть кредита	50000		
2. Полностью погашена задолженность за кредит	30000		
3. Получен кредит сроком на 6 месяцев	100000		

Задание. Оформить пассивный счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам», рассчитать обороты и сальдо (табл. 6).

Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам»

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное — наличие задолженности за кредит на начало месяца $C_n = 80000$
Оборот по дебету — уменьшение задолженности 1) 50000 2) 30000	Оборот по кредиту — увеличение задолженности 3) 100000
$O_d = 80000$	$O_k = 100000$
	Сальдо конечное — наличие задолженности за кредит на конец месяца $C_k = 80000 + 100000 - 80000 = 100000$

Активно-пассивные счета — предназначены для обобщения информации об активах и пассивах организации одновременно. Данные счета бывают двух видов:

1. активно-пассивные счета с односторонним сальдо, например, счета финансовых результатов (99, 84)
2. активно-пассивные счета с двухсторонним сальдо.

К ним относятся следующие счета:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На этих счетах отражается дебиторская и кредиторская задолженность физических и юридических лиц (табл. 7).

Схема активно-пассивного расчетного счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — наличие дебиторской задолженности на начало отчетного периода	Сальдо начальное — наличие кредиторской задолженности на начало отчетного периода
Оборот по дебету: увеличение дебиторской задолженности; уменьшение кредиторской задолженности	Оборот по кредиту: увеличение кредиторской задолженности; уменьшение дебиторской задолженности
Сальдо конечное — наличие дебиторской задолженности предприятия на конец отчетного периода	Сальдо конечное — наличие кредиторской задолженности предприятия на конец отчетного периода

При расчетах с поставщиками применяются расчеты с **акцептом**. «**Акцепт**» в переводе с латинского означает «**согласие**». Операция типа «акцептован счет» означает, что вместе с доставкой, например материалов, предъявлен счет на их оплату и получено согласие получателя материалов на оплату счета, т.е. счет принят к оплате.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» предназначен для учета расчетов с покупателями и заказчиками, т.е. теми, кому предприятие реализует свою готовую продукцию, работы и услуги.

Счета 60 и 62 в большинстве случаев имеют структуру активно-пассивных счетов, так как при расчетах с поставщиками и покупателями часто возникает и дебиторская, и кредиторская задолженность по расчетам.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» предназначен для учета расчетов с работниками предприятия по суммам, выданным подотчет на хозяйственные и командировочные расходы. Аналитический учет на счете 71 ведется по каждому подотчетному лицу.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» предназначен для учета информации обо всех видах расчетов с работниками предприятия, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами. На этом счете могут быть открыты следующие субсчета:

73.1 «Расчеты по предоставленным займам», на котором ведется учет займов, выданных работникам предприятия, например, на приобретение садовых участков или квартир.

73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», на котором ведется учет возмещения сумм недостачи и ущерба.

Счет 75 «Расчеты с учредителями» предназначен для учета всех видов расчетов с учредителями. К счету 75 могут быть открыты субсчета 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» и 75.2 «Расчеты по выплате доходов».

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предназначен для учета расчетов по имущественному и личному страхованию, претензиям к поставщикам и кредитным организациям, а также расчетов по депонированным суммам и т.д.

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета

Для ведения бухгалтерского учета на счетах используется **правило двойной записи**, которое заключается в следующем: любая хозяйственная операция отражается одновременно на двух счетах — в дебете одного и кредите другого счета.

Например, списаны материалы в производство на сумму 6000 р. В данной операции участвуют два активных счета: 10 «Материалы» и 20 «Основное производство». Так как материалы выбыли со склада, то сумма 6000 р. отражается на кредите счета 10. Эти материалы поступили в основное производство, поэтому та же сумма будет проходить по дебету счета 20.

Таблица 8.

Счет 10 «Материалы»	Счет 20 «Основное производство»
---------------------	---------------------------------

Бухгалтерская проводка для данной операции следующая:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10 «Материалы»

Взаимосвязь между счетами называется **корреспонденцией счетов**, а сами счета — **корреспондирующими**. Указание корреспонденции счетов называется **бухгалтерской проводкой**. Составить бухгалтерскую проводку — значит указать, какой счет дебетуется, а какой кредитуется и на какую сумму.

Синтетический и аналитический учет

По степени детализации учета бухгалтерские счета делятся на синтетические, аналитические счета и субсчета.

На **синтетических счетах** отражаются наличие и движение хозяйственных средств в итоговой денежной оценке.

На **аналитических счетах** учет ведется более детально, с разбивкой по конкретным видам средств, их открывают в развитие соответствующих синтетических счетов. Учет на аналитических счетах ведется в денежном и натуральном выражении (метрах, килограммах, тоннах, штуках и т.п.).

Субсчета являются промежуточной группировкой средств между синтетическим и аналитическим учетом.

Синтетические счета являются счетами 1-го порядка, субсчета — счетами 2-го порядка, аналитические счета — счетами 3-го, 4-го и других порядков.

Пример

Ведение синтетического и аналитического учета на счете 10 «Материалы»

Рассмотрим пример ведения синтетического и аналитического учета на счете 10 «Материалы» на фабрике трикотажных изделий (табл. 9).

Таблица 9.

Синтетический счет 10 «Материалы» (счет 1-го порядка)

Субсчета (счета 2-го порядка)	Аналитические счета (счета 3-го, 4-го порядков и т.д.)
10.1. Сырье и материалы	Ткани — льняные, шерстяные и т.д. Пряжа — синтетическая, мохеровая и т.д. Нитки — шелковые хлопчатобумажные и т.д.

10.2. Покупные изделия	Пуговицы Молнии Кнопки	По видам и ассортименту
10.3. Топливо	Бензин Мазут Солярка	
10.4. Тара	Пластмассовая Картонная Деревянная	По видам и ассортименту

Ведение аналитического и синтетического учета имеет **следующие особенности:**

- аналитический учет — это, как правило, количественно-суммовой учет, поэтому в основном он ведется на складах. Синтетический учет ведется в бухгалтерии предприятия. Но и в бухгалтерии на некоторых счетах может вестись аналитический учет, например, на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» ведется учет заработной платы по каждому работнику;
- синтетический учет ведется только в денежном выражении, а аналитический учет может вестись как в денежном выражении, так и в натуральных единицах;
- система ведения синтетического учета, как правило, не зависит от специфики работы предприятия, так как это обобщающий учет. Аналитический учет привязан к конкретному предприятию и зависит от сферы его деятельности;
- синтетические и аналитические счета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же хозяйственные операции, что и на синтетических. Но на аналитических счетах учет ведется более подробно для конкретных видов средств. Это означает, что итоговые данные по аналитическим счетам должны быть равны итогу на соответствующем синтетическом счете.

1.5. Организация бухгалтерского учета в организации. Оборотные ведомости. План счетов бухгалтерского учета. Первичные документы и учетные регистры.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта.

В случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии Федеральным законом о бухгалтерском учете, они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несут иные обязанности, установленные Федеральным законом для руководителя экономического субъекта.

Руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации, обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

В открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

- 1) иметь высшее профессиональное образование;
- 2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита - не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- 3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами.

План счетов бухгалтерского учета

Данные о хозяйственной деятельности предприятий должны обобщаться по отраслям, экономическим регионам и по всей стране в целом. Это требует единообразия отражения объектов бухгалтерского учета на всех российских предприятиях, что достигается использованием типового плана счетов.

План счетов представляет собой систематизированный перечень бухгалтерских счетов, в котором используется классификация счетов по экономическому содержанию. Приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н утвержден действующий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, который ориентирован на ведение бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики (см. План счетов бухгалтерского учета), а также Инструкция по его применению.

В Плане счетов приведены названия и номера синтетических счетов 1-го порядка и субсчетов 2-го порядка.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, являются типовыми, но предприятия по своему усмотрению и исходя из специфики своей деятельности могут изменять, исключать, а также вводить новые субсчета.

Бухгалтерские счета с 01 по 99 сгруппированы по экономическому содержанию в восемь разделов.

1. Внеоборотные активы — с 01 по 09.
2. Производственные запасы — с 10 по 19.
3. Затраты на производство — с 20 по 29.
4. Готовая продукция и товары — с 40 по 46.
5. Денежные средства — с 50 по 59.
6. Расчеты — с 60 по 79.
7. Капитал — с 80 по 86.
8. Финансовые результаты — с 90 по 99.

В конце перечня основных синтетических счетов приведен список забалансовых счетов с 001 по 011. На этих счетах ведется учет средств, которые временно находятся в распоряжении предприятия, но ему не принадлежат, например средства, взятые в аренду.

В Инструкции по применению Плана счетов приводится краткая характеристика каждого синтетического счета, его назначение и примеры возможных корреспонденций данного счета с другими счетами бухгалтерского учета.

Понятие о первичном учетном документе

Первичный	<ul style="list-style-type: none">• Письменное разрешение на совершение хозяйственной операции
Учетный	<ul style="list-style-type: none">• Письменное доказательство факта осуществления хозяйственной операции
Документ	<ul style="list-style-type: none">• Основание для последующих записей данных о возникших хозяйственных операциях в системе бухгалтерского учета

Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов.



Характеристика требования 1.

- В соответствии с п.4 ст.9 ФЗ «О бухгалтерском учете» формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для

организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемые в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы) См. Указ Банка России от 11.03.2014 г. № 3210-У. Данный документ содержит указание на ПКО и РКО, формы которых и по сегодняшний день являются унифицированными (утверждены Постановлением Госкомстата России от 18.08.98 N 88)

Характеристика требования 2.

Реквизит документа – это показатель, характеризующий хозяйственную операцию, представленную в первичном документе и придающий ему юридическую силу.

Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Характеристика требований 3,4.

- П.3 Ст.9 ФЗ «О бухгалтерском учете» первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным -непосредственно после его окончания.
- П.7 Ст.9 7. В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета(кассовые документы не подлежат исправлению). Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.



Расшифровка отдельных категорий документов

- **первичные** составляются на каждую отдельную операцию в момент ее совершения. Например, приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, требования на отпуск материалов и др.
- **сводные** оформляются на основе ранее составленных первичных документов. Например, материальные отчеты, кассовые отчеты, товарные отчеты.
- **распорядительные** — документы, которые **содержат приказ, распоряжение на совершение хозяйственной операции**. Они разрешают провести операцию, но не удостоверяют ее совершение. Например, приказы, доверенности, накладные, наряды на работу, чек на получение наличных денег с расчетного или валютного счета, платежное поручение банку на перечисление денежных сумм поставщику и т.д. Распорядительные документы подписывают работники организации, имеющие право давать указание на совершение отраженных в документах операций;
- **исполнительные (оправдательные)** — только **подтверждают факт совершения операции**, служат оправданием бухгалтерских записей и свидетельствуют о получении, выдаче, расходовании материальных и денежных средств. Например, акты приема-передачи основных средств, квитанции, счета, подтверждающие произведенные расходы, счета-фактуры на проданную продукцию и др;
- **документы бухгалтерского оформления** составляются работниками бухгалтерии в тех случаях, когда **для записи хозяйственной операции других документов нет, или в целях подготовки распорядительных и оправдательных документов для отражения в бухгалтерском учете**. Например, ведомости распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов, ведомости начисления и распределения амортизационных отчислений и т.п.;

- **комбинированные** — одновременно выполняют функции **распорядительных и оправдательных, оправдательных и бухгалтерского оформления**. Например, расходный кассовый ордер в первой части содержит распоряжение о выдаче денег, а во второй оформляется выдача денег, подтвержденная подписями получателя и кассира; накладная на отпуск материальных ценностей содержит в себе распоряжение отпустить материалы со склада в цех, а также оформление фактической выдачи и т.д.

- **разовые** — применяются один раз для отражения отдельной операции или нескольких одновременно совершаемых операций. После оформления разовый документ поступает в бухгалтерию и служит основой для отражения в бухгалтерском учете. Например, приходные и расходные кассовые ордера, счетафактуры, расчетно-платежные ведомости и т.д.;

- **накопительные** — составляются за определяемый период (неделя, декада, месяц) для отражения однородных повторяющихся операций, которые записываются в них по мере совершения. В конце периода подсчитываются итоги по показателям, используемым для учетных записей. Накопительные документы от сводных отличаются тем, что сводный документ составляется постепенно путем накапливания операций. К накопительным документам относятся лимитно-заборные карты, двухнедельные или месячные наряды и т.д.

- **внутренние** — составляются в организации для отражения текущих операций. Например, кассовые приходные и расходные ордера, накладные, акты, наряды, расчетно платежные ведомости и т.д.;

- **внешние** — заполняются вне пределов данной организации и поступают в оформленном виде. Например, счетафактуры, выписки банка, товарно-транспортные накладные и др.

Организация контроля за первичными учетными документами.

- Поступившие в бухгалтерию документы до записи в учетные регистры подвергаются бухгалтерской обработке, которая проводится в три этапа.
 1. Сначала **документы проверяются по существу**, т.е. устанавливают целесообразность и законность указанной в документе операции; определяют, имела ли место данная операция вообще и в том ли объеме, который указан в документе. При этом используют методы исследования документальных данных (познакомьтесь в рамках изучения дисциплины «Контроль и ревизия», «Аудит»)
 2. Затем проводится **формальная проверка документа**, т.е. устанавливается, выписан ли документ на бланке установленной формы, правильность заполнения всех реквизитов, имеются ли предусмотренные подписи должностных лиц, участвующих в совершении операции и оформлении документов.
 3. После этого проверенные и принятые документы подвергаются **группировке, арифметической проверке, таксировке и контировке**.

- **Группировка** — это подборка документов в однородные группы не только по названиям, но и по документам, связанным с ними. Она позволяет подводить общие итоги по однородным документам, что значительно облегчает учетную обработку сгруппированных данных и дает возможность производить записи одной бухгалтерской проводкой.
- **Арифметическая проверка** — контроль арифметических подсчетов итогов, правильности отражения количественных и стоимостных показателей.
- **Таксировка документов** — выражение натуральных показателей в денежном измерении и подсчет суммы.
- **Под контировкой** документов понимают уточнение счетов, на которые следует записать по дебету и кредиту оформленные в прилагаемых документах хозяйственные операции.

После записи документов по бухгалтерским регистрам происходит их погашение, которое оформляется приложением к каждому документу штампа «получено» или «погашено».

Такое погашение следует проводить для предотвращения

злоупотреблений путем вторичного использования уже проведенных документов.

Понятие подложности документа. Виды подложных документов.

- Документы, отражающие вымышленные объемы зафиксированных операций принято называть бестоварными.
- Первичный документ реально несуществующий, но нашедший отражение в сводном документе при обработке потока первичных документов с указанием вымышленного номера и даты принято называть фиктивным (вымышленный).

Организация документооборота. Бухгалтерский архив. Сроки хранения бухгалтерских документов.

Документооборот - путь, который совершает документ от момента его составления до сдачи в архив.

В каждой организации документооборот разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

В графике документооборота необходимо предусмотреть:

- наименование отчетов или первичных документов;
- время составления;
- лицо, которое составляет, подписывает или ведет запись в документа;
- сроки и ответственного за представление документа в бухгалтерию;
- лицо, которое принимает, проверяет и обрабатывает документ, контролирует, как он используется в бухгалтерии и в

каком деле хранится в текущем архиве.

Отсутствие документооборота или нечеткая его организация приводят к запущенности учета и к возможности злоупотреблений.

Бухгалтерский архив. Сроки хранения бухгалтерских документов

- После окончательной бухгалтерской обработки все документы помещаются в папки и передаются на хранение в текущий архив, чем обеспечивается их сохранность и удобство хранения;
- Дела из архива выдаются по письменному распоряжению главного бухгалтера. Изымать документы могут только органы дознания, предварительного следствия и прокуратуры, суды, налоговые инспекции на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ. Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.
- Перечень и сроки хранения документов в организации утверждены руководителем Федеральной архивной службы России от 6 октября 2000 г., раздел 4. Учет и отчетность (определяет перечень документов, подлежащих передаче в архив, а также указывает документы, подлежащие уничтожению непосредственно в организации).
- Сроки хранения документов, данные в Перечне, распространяются на все организации, независимо от того, поступают их документы на хранение в государственные, муниципальные архивы или же не поступают.

Учетные регистры

Содержащуюся в первичных документах информацию необходимо систематизировать и накапливать, что осуществляется в регистрах бухгалтерского учета. В них все факты хозяйственной деятельности отражаются в хронологической последовательности и группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Регистры бухгалтерского учета могут вестись в зависимости от принятой в организации формы учета в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в компьютерном виде.

Учетные регистры, применяемые в практике бухгалтерского учета, подразделяются по **ряду признаков**: внешнему виду, степени обобщения производимых записей, характеру.

1. По **внешнему виду** учетные регистры делятся на бухгалтерские книги, карточки, свободные листы (ведомости), компьютерные распечатки.

Бухгалтерские книги — сброшюрованные листы бумаги с соответствующим графлением, которые нумеруются, указывается их общее количество, подтверждается все подписью бухгалтера.

Запись в книге одновременно может делать только один работник и поэтому невозможно обеспечить разделение труда учетных работников.

Бухгалтерские книги применяются в настоящее время для организации синтетического учета (Главная книга), учета кассовых операций (кассовая книга) и других операций.

Карточки — отдельные листы в виде таблиц определенных стандартных размеров, что позволяет хранить их вместе в картотеке по группам.

Применяются карточки на тех участках учетной работы, где ведется значительное количество аналитических счетов, например в учете материалов, готовой продукции, товаров.

Карточки позволяют осуществлять разделение труда учетных работников, повышать их производительность, широко использовать компьютеры для учетных записей, удобны для различных группировок данных.

Компьютерные распечатки (карточки счетов, анализ счета и др.) — учетный регистр в виде широкой полосы бумаги, который печатается на ПК. Содержание распечаток, структура их графления разнообразны и зависят от содержания отражаемых объектов.

Применение в учете той или иной формы регистров зависит от формы бухгалтерского учета.

2. По **степени обобщения производимых записей** учетные регистры делятся на синтетические, аналитические и комплексные.

В **синтетических регистрах** записи осуществляются в обобщенном виде, кратко (без пояснительного текста), с указанием даты и номера

бухгалтерской записи. Проставляется в них только сумма (Главная книга, в которой отражаются итоговые данные по всем синтетическим счетам, ведущимся в организации, журналы-ордера, компьютерные распечатки).

В аналитических регистрах записи делаются по отдельным аналитическим счетам, с детализацией содержания записей того или иного синтетического счета, приводят пояснительный текст, в необходимых случаях указываются натуральные и трудовые измерители. Эти регистры позволяют контролировать наличие и движение каждого вида материальных ценностей, состояние расчетов с каждым поставщиком, покупателем, другими дебиторами и кредиторами (карточки учета основных средств, материалов, готовой продукции).

Для ведения постоянного контроля за качеством (полнота и правильность) учетных записей и для обобщения данных учетной регистрации на счетах бухгалтерского учета на предприятии используют различные приемы, одним из которых является составление оборотных ведомостей. Оборотные ведомости также носят название оборотно-сальдовых, так как их составляют на основании данных счетов об оборотах за месяц и остатках (сальдо) на начало и конец месяца.

Оборотная ведомость представляет собой таблицу, в которой на каждый счет отводится отдельная строка.

Последовательно вписывают в оборотную ведомость наименование счета, начальные дебетовый и кредитовый остатки, дебетовый и кредитовый обороты и конечный дебетовый и кредитовый остаток (сальдо). Затем следует проверить правильность подсчитанных конечных сальдо по дебету и кредиту. С этой целью к начальному дебетовому сальдо активных счетов прибавляют дебетовый оборот и вычитают кредитовый оборот, а в пассивных счетах к начальному кредитовому сальдо добавляют кредитовый оборот и вычитают дебетовый оборот. Если полученный остаток не сходится с перенесенным со счета, значит, в счете допущена ошибка при выведении остатка. Следующим этапом является подсчет общих итогов — начальных

сальдо, оборотов и конечных сальдо. Результаты расчетов фиксируются внизу под чертой.

Существует три вида оборотных ведомостей:

- 1) По синтетическим счетам, в которую входят все счета
- 2) По аналитическим счетам, которая ведется по каждому счету отдельно
- 3) Шахматная (в ней отражаются только обороты)

Оборотная ведомость по оборотным счетам (применяется, чтобы определить, правильно ли сделана разноска по счетам. Является основным документом при составлении баланса. Достоинство – одна на все счета. В ней содержатся обобщенные сведения о состоянии, изменении и остатках имущества и обязательств организации):

Таблица 10.

Шифры счетов	Сальдо начальное		Обороты		Сальдо конечное	
	ДТ	КТ	ДТ	КТ	ДТ	КТ
50	5 000	-	30 000	25 000	10 000	-
60	-	15 000	45 000	40 000	-	10 000

По итогам оборотной ведомости осуществляется проверка учетных записей на синтетических счетах, так по итоговой строке в оборотной ведомости должно быть три пары равенств:

1) остатки на начало отчетного периода по дебету и кредиту (показывает, что итоговая сумма всех средств предприятия на начало периода равна итоговой сумме источников этих средств. Эти цифры отражают баланс предприятия на начало периода) ;

2) обороты по дебету и кредиту (вытекает из принципа двойной записи, при котором каждая хозяйственная операция отражается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов, и если суммы не совпадают, то это свидетельствует об ошибках);

3) остатки на конец отчетного периода по дебету и кредиту (вытекает из равенства итогов средств и их источников и показывает баланс на конец отчетного периода).

1.6. Понятие учетной политики. Требования, предъявляемые к учетной политике.

На основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

Выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

В соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н под *учетной политикой* понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

ПБУ 1/2008 устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики хозяйствующих субъектов, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Принятая учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно – распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) хозяйствующего субъекта. Учетная политика формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в

соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета и утверждается руководителем хозяйствующего субъекта.

При формировании учетной политики предполагается, что используются следующие допущения:

- имущественной обособленности;
- непрерывности деятельности;
- последовательности применения учетной политики;
- временной определенности фактов хозяйственной жизни.

Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

В соответствии с п.6 ПБУ 1/2008 учетная политика организации должна обеспечивать следующие требования:

При этом *утверждаются*:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за фактами хозяйственной жизни;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

<i>Требование полноты</i>	<ul style="list-style-type: none"> • полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности
<i>Требование своевременности</i>	<ul style="list-style-type: none"> • своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности
<i>Требование осмотрительности</i>	<ul style="list-style-type: none"> • большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов
<i>Требование приоритета содержания перед формой</i>	<ul style="list-style-type: none"> • отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования
<i>Требование непротиворечивости</i>	<ul style="list-style-type: none"> • тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца
<i>Требование рациональности</i>	<ul style="list-style-type: none"> • рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации

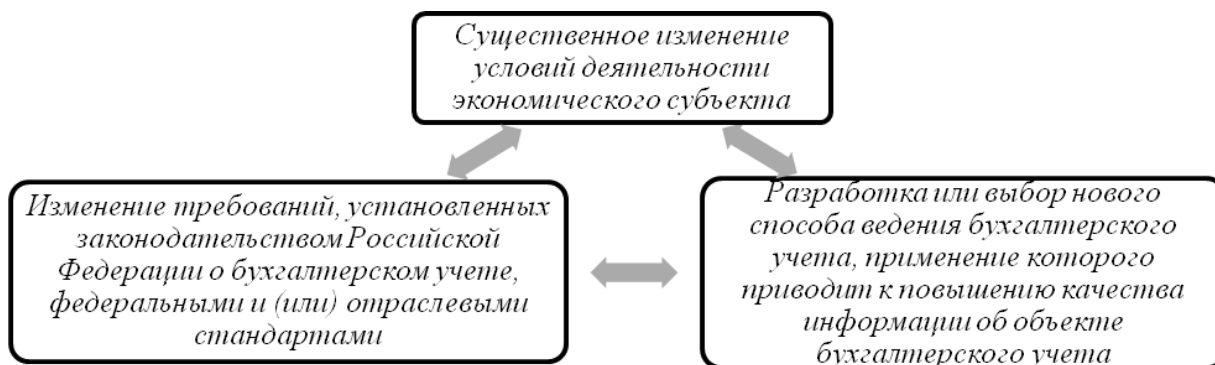
При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами. В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Организации должны выбрать **способы ведения бухгалтерского учета**, к которым относятся:

- Способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности
- Способ погашения стоимости активов
- Способ организации документооборота
- Способ инвентаризации
- Способ применения счетов бухгалтерского учета
- Способ организации регистров бухгалтерского учета
- Способ обработки информации

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные экономическим субъектом при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно – распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями экономического субъекта (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения.

Вновь созданный экономический субъект оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Учетная политика должна применяться последовательно из года в год. В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения. В соответствии с п.6 ст.8 закона «О бухгалтерском учете» изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:



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

Изменение учетной политики должно быть обоснованным, и производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения. Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое

положение экономического субъекта, финансовые результаты ее деятельности и(или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Если соответствующее законодательство Российской Федерации и(или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливает порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном п. 15 ПБУ 1/2008.

Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных в п.14 ПБУ 1/2008, и оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовые результаты его деятельности и(или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

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

период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

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

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

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся: способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, способы оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, способы признания выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

<i>причина изменения учетной политики</i>
<i>содержание изменения учетной политики</i>
<i>порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности</i>
<i>суммы корректировок, связанные с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов</i>
<i>сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности</i>

В случае, если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Задача к главе 1.

Составьте бухгалтерский баланс на основании следующих данных (суммы в тысячах рублей):

№	Остатки по счетам синтетического учета	на 31.12.2017	на 31.12.2016
1.	Материалы	8 000	5 000
2.	Остаток незавершенного производства	7 000	4 500
3.	Задолженность поставщикам	40 000	220 000
4.	Задолженность по заработной плате рабочим	120 000	100 000
5.	Основные средства	550 000	500 000
6.	Начисленная амортизация основных средств	270 000	250 000
7.	Нематериальные активы	200 000	200 000
8.	Начисленная амортизация нематериальных активов	60 000	50 000
9.	Денежные средства в кассе	15 000	20 000

10.	Денежные средства на расчетном счете	250 000	150 000
11.	Денежные средства на валютном счете	20 000	70 000
12.	Полученный заем на 10 месяцев	-	80 000
13.	Выданный заем на 2 года	120 000	120 000
14.	Убыток прошлого года	-	30 000
15.	Прибыль отчетного года	50 000	-
16.	Задолженность органам социального страхования	7 500	5 000
17.	Задолженность по налогам и сборам	40 000	65 000
18.	Дебиторская задолженность подотчетных лиц	-	5 000
19.	Кредиторская задолженность подотчетным лицам	7 000	-
20.	Долгосрочные кредиты банков	350 000	100 000
21.	Уставный капитал	220 000	220 000
22.	Задолженность поставщикам	2 500	10 000
23.	Собственные акции, выкупленные у акционеров	-	20 000
24.	Резервный капитал	143 000	94 500
25.	Задолженность покупателей	140 000	70 000

Тесты к теме 1.

1. К видам хозяйственного учета относятся:

- а) оперативный, статистический, бухгалтерский;
- б) финансовый, налоговый, управленческий;
- в) первичный и последующий.

2. Какие измерители применяются в хозяйственном учете для отражения имущества организации:

- а) денежные и трудовые;
- б) натуральные и денежные;
- в) трудовые и натуральные;
- г) условно-натуральные.

3. Бухгалтерский учет является частью:

- а) финансового учета;
- б) статистического учета;
- в) хозяйственного учета;
- г) первичного учета.

4. Основные группы пользователей учетно-экономической информации:

- а) лица, непосредственно занятые в управлении;
- б) внутренние и внешние пользователи;
- в) инвесторы и различные финансовые институты;
- г) кредитные организации и налоговые органы.

5. *Какие из требований, предъявляются к учетной информации:*

- а) правдивость и полезность;
- б) приспособленность к интересам пользователей;
- в) ценность и независимость.

6. *К функциям бухгалтерского учета относятся:*

- а) аналитическая и контрольная;
- б) аналитическая и функция обратной связи;
- в) контрольная, аналитическая, информационная;
- г) все вышеперечисленные.

7. *К видам (подсистемам) бухгалтерского учета относятся:*

- а) оперативный и статистический;
- б) финансовый, налоговый и управленческий;
- в) налоговый, социальный, страховой, экологический.

8. *Данные управленческого учета являются:*

- а) конфиденциальными;
- б) открытыми для пользователей;
- в) публикуемыми в СМИ;
- г) особенно точными.

9. *Метод бухгалтерского учета включает в себя:*

а) оценку, калькуляцию, инвентаризацию, принципы учета, счета и баланс.

б) документирование, инвентаризацию, оценку и калькуляцию, счета и двойную запись, баланс и другие формы бухгалтерской отчетности.

в) формы бухгалтерского учета, первичные документы и учетные регистры.

г) полноту, объективность, достоверность, нейтральность и рациональность.

10. *К дебиторской задолженности относятся:*

- а) долги работникам, связанные с оплатой труда;
- б) долги покупателей за отгруженные товары;

- в) долги поставщикам за полученные материалы;
- г) долги по налогам и сборам.

11. К источникам образования хозяйственных средств относятся:

- а) нематериальные активы;
- б) ценные бумаги;
- в) резервный капитал;
- г) денежные средства.

12. К финансовым результатам деятельности относятся:

- а) доходы и расходы;
- б) хозяйственные процессы: заготовление, производство и продажи;
- в) прибыль и убытки.

13. Кредиторской задолженностью является:

- а) задолженность подотчетных лиц по полученным ими авансам;
- б) задолженность учредителя по вкладу (взносу) в уставный капитал;
- в) задолженность государственным внебюджетным фондам;
- г) задолженность заказчиков по оплате работ (услуг).

14. Долгосрочные - это обязательства со сроком погашения:

- а) в течение 12 месяцев;
- б) в течение отчетного года;
- в) более 12 месяцев;
- г) более 3 лет.

15. К объектам нематериальных активов не относится:

- а) положительная деловая репутация;
- б) исключительные права патентообладателя на изобретение;
- в) деловые и интеллектуальные способности работников;
- г) авторские права на программы для ЭВТ и базы данных.

16. Источники формирования имущества организации составляют:

- а) активы организаций;
- б) пассивы организаций;
- в) доходы и расходы;

г) денежные средства.

17. К оборотным средствам (активам) организаций относят?

а) доходы и расходы;

б) основные средства;

в) запасы готовой продукции;

г) доходные вложения в материальные ценности.

18. Все доходы и расходы организаций в бухгалтерском учете классифицируются на:

а) три группы: текущие, операционные, внереализационные;

б) четыре группы: от обычной деятельности, операционные, внереализационные, чрезвычайные;

в) две группы: от обычной деятельности и прочие.

19. Активы организаций - это:

а) источники хозяйственных средств;

б) хозяйственные средства по составу и размещению (имущество);

в) финансовые результаты деятельности.

20. К собственному капиталу не относятся:

а) уставный капитал;

б) резервы предстоящих расходов;

в) резервный капитал;

г) чистая прибыль.

21. К активам организации относятся:

а) собственный капитал;

б) привлеченный капитал;

в) имущество организации;

г) источники образования имущества.

22. К какому уровню относятся рабочие документы организации, формирующие ее учетную политику:

а) к первому;

б) ко второму;

- в) к третьему;
- г) к четвертому.

23. *Приемами первичного наблюдения и регистрации учетной информации являются:*

- а) счета и двойная запись;
- б) оценка и калькуляция;
- в) документация и инвентаризация;
- г) бухгалтерский баланс и другая бухгалтерская отчетность.

24. *Под бухгалтерскими документами понимается:*

- а) любой материальный носитель данных об объектах учета;
- б) любой нематериальный носитель данных об объектах бухгалтерского учета;
- в) нет понятия «бухгалтерский» документ;
- г) материальный носитель данных об объектах бухгалтерского учета, который позволяет юридически подтвердить право и факт совершения операции.

25. *Актив бухгалтерского баланса состоит из:*

- а) одного раздела;
- б) двух разделов;
- в) трех разделов;
- г) четырех разделов.

26. *В пассиве бухгалтерского баланса не отражаются:*

- а) суммы нераспределенной прибыли;
- б) отложенные налоговые обязательства;
- в) амортизация основных средств и нематериальных активов;
- г) доходы будущих периодов.

27. *В круглых скобках, как отрицательная величина, в бухгалтерском балансе приводится показатель:*

- а) непокрытого убытка;
- б) нераспределенной прибыли;

- в) кредиторской задолженности по налогам;
- г) амортизации основных средств.

28. Задолженность учредителям по выплате доходов учитывается:

- а) разделе баланса II «Оборотные активы»;
- б) в разделе баланса III «Капитал и резервы»;
- в) в разделе баланса IV «Долгосрочные обязательства»;
- г) в разделе баланса V «Краткосрочные обязательства».

29. При погашении с расчетного счета задолженности поставщикам:

- а) валюта бухгалтерского баланса не изменяется;
- б) валюта бухгалтерского баланса уменьшается;
- в) валюта бухгалтерского баланса увеличивается.

30. Конечное сальдо по активному счету равно нулю, если:

- а) в течение месяца по счету не было движения средств;
- б) оборот по дебету равен обороту по кредиту;
- в) сальдо начальное плюс оборот по дебету равен обороту по кредиту;

31. Субсчет - это:

- а) счет синтетического учета;
- б) счет аналитического учета;
- в) способ промежуточной группировки аналитических счетов;

32. Простая запись в учете:

- а) не применяется;
- б) применяется на забалансовых счетах;
- в) применяется на балансовых счетах.

33. В рабочий план счетов организации включаются:

- а) синтетические счета, используемые организацией;
- б) синтетические счета и субсчета, открываемые к синтетическим счетам;
- в) полный перечень синтетических счетов, субсчетов и счетов аналитического учета, применяемых организацией.

34. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что:

а) активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и от других организаций;

б) организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности;

в) факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления и выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;

г) принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

35. Амортизируемое имущество отражается в балансе по:

а) первоначальной стоимости;

б) рыночной стоимости;

в) дисконтированной стоимости;

г) остаточной стоимости.

36. Какие счета бухгалтерского учета являются пассивными:

а) 96, 66, 68, 69, 67, 70, 80, 86, 02, 05, 82, 83, 63, 59, 98.

б) 10, 01, 04, 03, 07, 08, 11, 20, 23, 41, 43, 52, 57, 58, 97.

Глава 2. Бухгалтерский учет основных средств.

2.1 Понятие и общие правила учета внеоборотных активов (ВА).

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется в соответствии с порядком, установленным:

- Положением по бухгалтерскому учету «Учет ОС» - ПБУ 6/01 (Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н);
- Положением по бухгалтерскому учету «Учет НМА» - ПБУ 14/2007 (Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н);
- Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (Письмо Минфина России от 30.12.1993 № 160);
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению (Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

Бухгалтерский учет поступления ВА ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету счета отражаются фактические затраты на приобретение, достройку, строительство, создание внеоборотных активов до даты их постановки на учет по фактической стоимости. Сформированная первоначальная стоимость объектов ОС и НМА, принятых к учету и оформленных в установленном порядке списывается со счета 08 в дебет счета внеоборотных активов.

Сальдо по счету 08 отражает сумму затрат по приобретению и созданию НМА и др. внеоборотных активов, величины вложений в НЗС и отражается в I разделе актива баланса.

К этому счету для учета затрат на долгосрочные инвестиции открываются 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 нематериальных активов»;

08.6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

08.7 «Приобретение взрослых животных» и др.

2.2 Учет затрат на приобретение оборудования, требующего монтажа.

Счет 07 «Оборудование к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования (включая оборудование для мастерских, опытных установок и лабораторий), требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся (реконструируемых) объектах. Этот счет используется организациями-застройщиками.

Оборудование к установке принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 по фактической себестоимости приобретения, складывающейся из стоимости по ценам приобретения и расходов по приобретению и доставке этих ценностей на склады организации.

Поступление оборудования, требующему монтажа, учитываются в учете следующим образом:

Д 07 К 60 – приобретено оборудование, требующее монтажа;

Д 19 К 60 – на стоимость НДС по приобретенному оборудованию;

Принятие к бухгалтерскому учету оборудования, внесенного учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал организации, отражается:

Д 07 К 75.1

По оборудованию, требующему монтажа, затраты учитываются:

Д 07 К 60, 76, 10, 16, 23, 66, 67 и др. – отражены фактические затраты по приобретению оборудования;

Д 08.3 К 07 – списывается стоимость оборудования, сданного в монтаж;

Д 08.3 К 60, 76, 10, 16, 70, 69... затраты на осуществление монтажных работ;

Смонтированное оборудование принимается к учету в составе ОС:

Д 01 К 08.3

При продаже, списании, передаче безвозмездно и др. оборудования к установке его стоимость списывается:

Д 91.2 К 07

Аналитический учет по счету 07 "Оборудование к установке" ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т.д.).

2.3 Основные средства, их классификация и оценка.

Учет основных средств организуется на основании ПБУ 6/01 «Учет ОС».

ОС – часть имущества, используемое в качестве средств труда для производства продукции (работ, услуг) либо для управленческих целей в течение периода, превышающего 12 мес. Или обычный операционный цикл, если он превышает 12 мес.

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 и прочие соответствующие объекты.

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

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.

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

Основные средства (ОС) учитываются на счете 01 «Основные средства». Их амортизация учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств».

Срок полезного использования – период, в течение которого используется объект ОС и приносит экономические выгоды (доход).

Классификация основных средств предусматривает их группировку по следующим признакам:

1. Наличие вещественно- натуральной формы - так называемые материальные основные фонды и «неосязаемые» - нематериальные основные фонды (нематериальные активы):

- Жилые здания и помещения;
- Здания и сооружения, расходы на улучшение земель;
- Машины и оборудование;
- Системы вооружений;
- Культивируемые биологические ресурсы;
- Расходы на передачу прав собственности на непроизводственные активы;
- Объекты интеллектуальной собственности.

Приказ Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст, которым принят Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ) ОК 013-2014.

II. Группам:

1. Здания.
2. Сооружения.
3. Рабочие и силовые машины и оборудование.
4. Измерительные и регулирующие приборы и устройства.
5. Вычислительная техника.
6. Транспортные средства.
7. Инструмент.
8. Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности.
9. Рабочий, продуктивный и племенной скот.
10. Многолетние насаждения.
11. Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и арендованные объекты основных средств.
12. Земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы, находящиеся в собственности организации).

13. Внутрихозяйственные дороги.

14. Материальные основные фонды, не включенные в другие группировки (фонды библиотек, органов научно-технической информации, архивов, музеев и подобных учреждений). Состав их формирует так называемые «Прочие соответствующие объекты».

III. Назначению (характеру участия в процессе производства) - промышленно-производственные, производственного назначения других отраслей народного хозяйства, непроизводственные (основные средства социальной сферы).

IV. Степени использования - действующие и бездействующие (в эксплуатации), находящиеся в запасе (в резерве), на консервации, в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации.

V. Объему прав на соответствующие объекты:

- принадлежащие организации на праве собственности, в том числе сданные в аренду;
- полученные ею в аренду.

Единицей учета ОС является инвентарный объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, конструктивно обособленный.

2.4. Учет поступления основных средств

ОС могут поступать в организацию в следующих случаях:

- приобретение основных средств на основании договора купли-продажи, мены имущества, дарения и других сделок об отчуждении указанных активов;
- изготовление для собственных нужд продукции, имеющей технико-экономические параметры основных средств;
- строительство объектов основных средств подрядным способом на основании договора подряда;
- вклад в уставный капитал;

- другие хозяйственные факты поступления объектов основных средств в собственность хозяйствующего субъекта, отвечающие требованиям законодательства.

ОС принимаются к б.у. по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии с ПБУ 6/01: включает все затраты на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное к эксплуатации.

Изменение первоначальной стоимости ОС возможно в случае их достройки, дооборудования, модернизации, частичной ликвидации и переоценке.

Приобретение ОС, оценка

1) Приобретение за плату:

Первоначальной стоимостью ОС признается сумма всех фактических затрат на приобретение, доставку и установку.

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 и 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.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Д08.4 К60 – отражена стоимость приобретенного объекта ОС согласно расчетным документам,

Д08.4 К60, 76 – отражена стоимость услуг, связанных с приобретением ОС (по доставке, информационные, консультационные, по страхованию),

Д19 К60 – отражена сумма налога на добавленную стоимость (НДС) со стоимости объекта,

Д08.4 К66, 67 – отражена стоимость процентов за пользование кредитом;

Д01 К08.4 – объект ОС принят к учету по первоначальной стоимости.

Д68 К19 – предъявлен к вычету НДС.

Д60, 76 К51, 52, 55 – произведена оплата за объект ОС,

2) Строительство

Первоначальной стоимостью ОС признается сумма всех фактических затрат на строительство ОС и доведение до состояния, пригодного к эксплуатации.

- Подрядным способом:

Д 08.3 К 60– согласно расчетным документам.

Д 19 К 60 отражена сумма НДС со стоимости объекта,

Д 01 К 08.3 - принят к учету законченный строительный объект.

Д68 К19 – предъявлен к вычету НДС.

- Хозяйственным способом:

Д08.3 К 07, 10, 16, 02, 05, 70, 69 и т.д. – затраты по строительству,

Д01 К08.3 – принят к учету законченный строительный объект.

Д68 К19 – НДС к вычету.

Начисленные до принятия объекта ОС к учету проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения или строительства этого

объекта, включаются в его первоначальную стоимость Д08 К66, 67, после принятия к учету – прочие расходы Д91, К66, 67.

3) При внесении в уставный капитал (УК)

Первоначальной стоимостью ОС признается сумма, согласованная учредителями (для ООО: если стоимость ОС превышает 20000 руб., то оценка должна производиться независимыми оценщиками; для АО оценка указанного имущества производится оценщиком независимо от его стоимости).

Д08.4 К75.1 – отражена стоимость объекта ОС по согласованной оценке,

Д08.4 К60, 76 – отражена стоимость услуг по перевозке,

Д 19 К 60, 76 отражена сумма НДС со стоимости перевозки,

Д01 К08.4 – принят к учету поступивший объект ОС.

Д68 К19 – НДС к вычету.

4) Безвозмездное получение

Д08.4 К98.2 – отражена текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету,

Д01 К08 – объект ОС принят к учету,

Д20, 23, 25, 26, 44 К02 – начислена амортизация по безвозмездно полученному объекту ОС,

Д98.2 К91.1 – отражена в составе прочих доходов организации часть рыночной стоимости в сумме начисленной амортизации объекта ОС.

2.5. Учет выбытия ОС.

Выбытие объектов ОС происходит при:

- продаже объектов юридическому или физическому лицу;
- передаче объектов основных средств по договорам мены, дарения имущества, в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, дочернему (зависимому) обществу от головной (материнской) организации;

- недостатке и порче объектов основных средств, выявленных при инвентаризации;
- выбытии вследствие морального и физического износа (по ветхости), сноса и разборки зданий, сооружений, демонтажа оборудования и т.п.;
- ликвидации объектов основных средств в результате аварий, стихийных бедствий, пожаров и других экстремальных обстоятельств; хищениях, порче, недостатке;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции, модернизации;
- других хозяйственных фактах выбытия основных средств.

Бухгалтерский учет продажи объектов основных средств, их выбытия по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи осуществляется с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчетов 1 «Прочие доходы» и 2 «Прочие расходы» (прочие расходы(доходы)).

1) Продажа ОС

Д62 (76) К91.1 – отражена продажная стоимость объекта ОС,

Д91.3 К68 – отражена сумма НДС с продажной стоимости объекта ОС,

Д01.2 (выбытие) К01.1 – списана первоначальная стоимость,

Д02 К01.выбытие – списана сумма амортизации,

Д91.2 К01.2 – списана остаточная стоимость проданного объекта ОС,

Д91.9 К99 – определен финансовый результат от продажи ОС,

Д51 К62 – получена оплата,

2) Списание ОС (до истечения срока полезного использования):

Д01.2 К01.1,

Д02 К01.2,

Д91.2 К01.2 – списана остаточная стоимость выбывшего объекта ОС,

Д10 К91.1 – оприходованы материалы и запчасти после разборки ОС и включены в состав прочих доходов (по рыночной цене на дату списания),

Д99 К91 – определен финансовый результат (убыток) от списания.

3) Безвозмездная передача:

Д01.2 К01.1,

Д02 К01.2,

Д91.2 К01.2,

Д91.2 К68 – начислен НДС от оборота по безвозмездной передаче (рыночной стоимости),

Д99 К91 – определен финансовый результат (убыток).

2.6. Учет амортизации основных средств.

Амортизация – расчетная часть стоимости объекта ОС, переносимая на затраты производства, обращения и др. виды деятельности в течение срока полезного использования.

Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1 «О классификации ОС, включаемых в амортизационные группы» (всего 10 групп).

Указанная Классификация может использоваться для целей бухгалтерского учета.

Суммы амортизационных отчислений по объектам основных средств регистрируются в бухгалтерском учете путем их накопления в течение амортизационного срока на синтетическом счете 02 «Амортизация основных средств».

Амортизационные отчисления за отчетный период принимаются к бухгалтерскому учету в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации.

Начисление амортизации начисляется с 1- го число месяца, следующего за месяцем принятия объекта к у.

Начислена за отчетный месяц сумма амортизации по основным средствам:

Д 20 «Основное производство» (если затраты прямые), 23 «Вспомогательные производства» (если затраты прямые), 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» К 02 «Амортизация основных средств»

Сумма амортизации начисляется в конце отчетного года по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление.

При выбытии объектов основных средств сумма начисленной по ним амортизации списывается:

Д 02 К 01, субсчет «Выбытие основных средств».

Не подлежат амортизации земельные участки и объекты природопользования.

Начисление амортизации приостанавливается при консервации ОС на срок более 3-х мес., реконструкцию (модернизацию) более 12 мес.

Способы начисления амортизации.

1. *Линейный.* Сущность метода состоит в том, что погашение первоначальной стоимости объекта ОС определяется сроком его службы и рассчитывается по нормам амортизации равномерно.

Например, 200 000 – первоначальная стоимость объекта ОС, срок полезного использования – 8 лет, Нам – 12,5% годовых (1/срок полезного использования).

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений = $(12,5\% * 200000) / 12 = 2083,33$ руб.

2. *Способ уменьшаемого остатка* заключается в равномерном начислении амортизации по ОС исходя из его остаточной стоимости, принимаемой на начало отчетного года и Нам с учетом коэффициента ускорения (не выше 3).

Например.

Коэффициент ускорения 3.

Сумма ам 75000 р (1 год)

$200000 - (3 * 12,5\% * 200000) = 125000$ – остаточная стоимость объекта

на второй год.

Сумма ам. (второй год) = $125000 * 12,5\% * 3 = 46875$ в год и т.д.

3. *Списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования*, при котором расчет амортизации производится исходя из первоначальной стоимости и соотношения, где в числителе – число лет, оставшихся до конца срока службы объекта ОС, в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования.

Например, в первый год – $200000 * 8/36 = 44444,44$ амортизация за 1-й год;

Во второй год – $200000 * 7/36 = 38888,89$ амортизация за 2-й год и т.д.

4. *Способ списания стоимости объекта ОС пропорционально объему выпуска продукции (работ, услуг)*, при котором начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта ОС и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования.

2.7. Переоценка ОС.

Производится в соответствии с ПБУ 6/01, п.15 Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

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

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета

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

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

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

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

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

Д 83 К 84

Рассмотрим порядок отражения операций по дооценке (уценке) объекта ОС в бухгалтерском учете организации:

1. Если уценка по объекту ОС ранее не производилась, сумма его дооценки зачисляется в добавочный капитал организации:

Д 01 К 83 – на сумму дооценки стоимости объекта ОС;

Д 83 К 02 – на сумму дооценки амортизации ОС.

2. Если уценка производилась в предыдущем году:

Д 91.2 К 01 – на сумму уценки стоимости объекта (предыдущий год);
Д 02 К 91.1 - на сумму уценки амортизации объекта (предыдущий год). В отчетном году восстанавливаются предыдущие суммы уценки:

Д 01 К 91.1

Д 91.2 К 02

При превышении суммы дооценки в отчетном периоде над суммой уценки объекта ОС в предыдущем периоде в учете делается запись:

Д 01 К 83

Д 83 К 02

3. Если дооценка производилась в предыдущем году:

Д 01 К 83

Д 83 К 02

Если в отчетном году по объекту ОС начислена уценка, тогда сумма уценки относится на уменьшение добавочного капитала, образовавшегося за счет дооценки объекта в прошлом отчетном периоде.

Д 83 К 01

Д 02 К 83

Если сумма начисленной по объекту ОС уценки превышает сумму начисленной ранее дооценки, разница относится на счет 91:

Д 91.2 К 01

Д 02 К 91.1

2.8. Ремонт, реконструкция и модернизация ОС.

Затраты на модернизацию и реконструкцию ОС могут увеличить первоначальную стоимость такого объекта, если улучшаются первоначально принятые показатели функционирования и учитываются как кап.вложения на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

1) Ремонт ОС:

- Затраты на ремонт объекта ОС отражаются в бухучете отчетного периода, к которому относятся:

Д23 (если есть вспомогательное производство), Д25 (в случае отсутствия вспомогательных производств и ремонта ОС, используемых в производстве), Д26 (ремонт ОС, используемых для управленческих нужд) К 10, 16, 70, 69, 02, 60 (если подрядным способом) – отражены затраты на ремонт.

- Затраты на ремонт относятся на расходы будущих периодов с целью равномерного их включения в затраты производства и обращения:

Д 97 К 10, 16, 70, 69, 02, и т.д. 36 000 000

Д 25, 26, 29, 44 К 97 ежемесячно 3 000 000

- При создании резерва на ремонт ОС:

Д 25, 26, 44 К 96 - создание резерва 3 000 000

Д 96 К 10, 16, 70, 69, 02, и т.д. 36 000 000

2) Модернизация (реконструкция) объектов ОС;

Д08.3 К 60 (если подрядным способом) – отражены затраты на модернизацию,

Д 08.3 К 10, 16, 02, 70, 69 – при осуществлении модернизации хозяйственным способом.

Д01 К08.3 – увеличена первоначальная стоимость объекта ОС на сумму расходов по его модернизации (на основании акта сдачи работ).

2.9. Учет аренды имущества.

Аренда — один из важных элементов современных рыночных отношений. Порядок бухгалтерского учета аренды и обусловленных ею финансовых отношений между участниками договора аренды установлены соответствующими нормативными документами.

Аренда – возмездное владение имуществом, основанное договором.

Субъектами являются: арендатор и арендодатель.

Правовые взаимоотношения регулируются гл. 34 ГК РФ (часть вторая).

Согласно ГК РФ (ст. 607, п. 1, 2) в аренду могут быть переданы земельные участки; имущественные комплексы (например, предприятия); здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие материальные ценности (закон их называет непотребляемыми вещами), не теряющие свои натуральные свойства в процессе их использования.

Виды аренды:

- аренда транспортных средств;
- аренда зданий и сооружений;
- аренда предприятий;
- прокат;
- финансовая аренда (лизинг)

В соответствии с законодательством арендатор может с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем), предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, а также отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ. Операции субаренды учитываются по аналогии с самой арендой.

По согласованию сторон договора аренды имущества арендодатель выполняет капитальный ремонт переданного в аренду имущества независимо от вида оперативной аренды.

По договору аренды арендатор обязан содержать арендованные транспортные средства и иное имущество (включая осуществление текущего ремонта) в рабочем состоянии.

Арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

- 1) определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- 2) установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;

- 3) предоставления арендатором определенных услуг;
- 4) передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- 5) возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды. При текущей аренде перехода права собственности не предусматривается.

Б.у. у арендодателя

Д 01.3 (ОС, сданные в аренду) К 01.1 – на стоимость переданных ОС (на основании приемо-сдаточных актов). При этом делается соответствующая запись в инвентарной карточке объекта ОС.

При этом, если предоставление за плату во временное пользование объектов ОС является основным видом деятельности организации, операции отражаются следующим образом:

Д 62, 76 К 90.1 – на стоимость начисленной арендной платы;

Д 90.3 К 68 – на сумму НДС;

Д 51 К 62, 76 – отражено фактическое получение средств;

Д 20 К 02 – отражена сумма амортизации по сданным в аренду ОС.

Если же предоставление за плату во временное пользование объектов ОС не является основным видом деятельности организации, операции отражаются следующим образом:

Д 62, 76 К 91.1 – на стоимость начисленной арендной платы(прочий доход);

Д 91.2 К 68 – на сумму НДС;

Д 91.2 К 02 - отражена сумма амортизации по сданным в аренду ОС.

Если арендная плата вносится единовременно либо за несколько месяцев вперед (в соответствии с договором аренды), в б.у. делаются следующие записи:

Д 62, 76 К 98 - на стоимость начисленной арендной платы;

Д 51 К 62, 76 - отражено фактическое получение средств.

При наступлении периода, к которому относится сумма начисленной арендной платы:

Д 98 К 91.1

Претензионные суммы в связи с исполнением договора аренды учитываются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 2 субсчет «Расчеты по претензиям».

Арендодателем предъявлена арендатору сумма неустойки в размере арендной платы в связи с нарушением арендатором сроков возврата арендованного имущества; на сумму убытков, причиненных арендатором несвоевременным возвратом арендованного имущества:

Д 76.2 К 91.1 субсч.

При прекращении договора аренды в б.у. арендодателя делается запись:

Д 01.1 К 01.3

Учет арендованных объектов ОС у арендатора:

Предприятие- арендатор учитывает полученные в оперативную аренду основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». Арендуемые объекты основных средств в оценке, указанной в договоре аренды, согласно акту приемки- передачи (накладной) имущества в аренду записываются в дебет указанного счета, а хозяйственный факт возврата имущества в связи с окончанием (прекращением) договора аренды имущества - в кредит.

Арендная плата учитывается в составе текущих затрат:

Д 20, 23, 25, 26, 44 К 76 - на стоимость начисленной арендной платы;

Д 19 К 76 – на сумму НДС.

Если арендная плата вносится единовременно либо за несколько месяцев вперед:

Д 97 К 76

Д 19 К 76

Д 76 К 51 оплачены арендные платежи

Д 20, 23, 25, 26, 44 К 97

Д 68 К 19

При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

2.10. Лизинг

В соответствии с ФЗ № 164 «О финансовой аренде (лизинге)» от 29.10.98 г. Лизинговая деятельность – это инвестиционная деятельность, относящаяся к прямым инвестициям лизингодателя.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество.

Если лизингополучатель и лизингодатель осуществляют расчеты по лизинговым платежам продукцией (в натуральной форме), производимой с помощью предмета лизинга, цена на такую продукцию определяется по соглашению сторон договора лизинга.

В случае непорочения лизингополучателем лизинговых платежей более двух раз подряд по истечении установленного договором лизинга срока платежа их списание со счета лизингополучателя осуществляется в беспорном порядке путем направления лизингодателем в банк или иную кредитную организацию, в которых открыт счет лизингополучателя, распоряжения на списание с его счета денежных средств в пределах сумм просроченных лизинговых платежей. Беспорное списание денежных средств не лишает лизингополучателя права на обращение в суд.

Для выполнения своих обязательств по договору лизинга субъекты лизинга заключают обязательные и сопутствующие договоры.

К обязательным договорам относится договор купли-продажи.

К сопутствующим договорам относятся договор о привлечении средств, договор залога, договор гарантии, договор поручительства и другие.

В соответствии с законодательством Российской Федерации субъекты малого предпринимательства могут применять коэффициент ускорения, равный двум; а по движимому имуществу, составляющему объект финансового лизинга и относимому к активной части основных средств, может применяться коэффициент ускорения в соответствии с условиями договора финансовой аренды не выше 3 (п.54 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, приказ МФ РФ от 13 октября 2003 г. № 91н).

СПИ арендованного ОС может ограничиваться сроком действия договора аренды за исключением случаев, когда предполагается его досрочный выкуп (п.20 ПБУ 6/01).

Учет операций у лизингодателя (лизинговое имущество остается на балансе лизингодателя)

Затраты, связанные с приобретением лизингового имущества за счет собственных или заемных средств отражаются по дебету счета 08.4:

Д 08.4 К 60

Д 19 К 60 – на сумму НДС по приобретенным объектам ОС;

При передаче лизингополучателю имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга, и сумме всех затрат, связанных с его приобретением:

Д 03.1 К 08.4

Д 68 К 19 – предъявлен к зачету НДС;

Д 60 К 51, 52, 55 – перечисление сумм поставщику.

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается в бухгалтерском учете:

Д 03.2 К 03.1

Отражаются затраты по осуществлению лизинговой деятельности:

Д 20, 25 К 02

Причитающаяся по договору лизинга сумма лизингового платежа, поступившая в отчетном периоде, отражается:

Д 62 К 90.1 - выручка

Д 90.3 К 68 – на сумму НДС

Д 90.2 К 20, 26 – списываются затраты по осуществлению лизинговой деятельности;

Д 51 К 62 – отражено фактическое получение лизинговых платежей.

В соответствии со ст. 32 ФЗ прибыль лизингодателя определяется как разница между доходами и расходами от осуществления данного вида деятельности:

Д 90.9 К 99 - прибыль

При досрочном выкупе оборудования или при выкупе в связи с окончанием договора производятся следующие записи:

Д 02 К 03.2 – на сумму амортизации;

Д 91.2 К 03.2 – на остаточную стоимость объекта ОС.

Учет операций у лизингополучателя

Стоимость поступившего лизингового имущества учитывается лизингополучателем на счете 001 «Арендованные основные средства».

Суммы денежных средств, причитающиеся к оплате по договору лизинга в отчетном периоде, отражаются по кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» в корреспонденции со счетами учета затрат производства (обращения):

Д (20, 23) 25, 26, 44 К 76

Д 19 К 76 – на сумму НДС

Единовременные платежи учитываются на счете 97.

Д 97 К 76

Д 19 К 76

Д (20, 23) 25, 26, 44 К 97 на сумму ежемесячного платежа.

Если лизинговое имущество передается на баланс лизингополучателя, у лизингодателя используется сч. 011.

Задачи к теме 2.

2.1. *Отразить на счетах бухгалтерского учета операции по текущему ремонту основных средств.*

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1.	Отпущены со склада материалы на текущий ремонт производственного оборудования в ремонтный цех	58 000
2.	Начислена заработная плата производственным рабочим за ремонт оборудования	13 800
3.	Начислены платежи органам социального страхования: 31%	?
4.	Отпущены со склада ремонтному цеху материалы для ремонта здания административного корпуса	125 000
5.	Начислена заработная плата рабочим ремонтного цеха за ремонт здания административного корпуса	52 500
6.	Начислены платежи органам социального страхования: 31%	?
7.	Списана доля общехозяйственных расходов, включенных в себестоимость услуг ремонтного цеха	12 600
8.	Списана доля общепроизводственных расходов, включенных в себестоимость услуг ремонтного цеха	8 900
9.	Определить затраты ремонтного цеха на текущий ремонт производственного оборудования и включить их в общепроизводственные затраты	?
10.	Акцептован счет подрядной организации за капитальный ремонт башенного крана: а) стоимость ремонтных работ б) НДС по ремонтным работам (20 %)	42 000 ?
11.	Перечислено с расчетного счета подрядной организации	?
12.	Списывается сумма НДС по ремонтным работам	?

2.2. *Составить бухгалтерские проводки по переоценке объектов основных средств. Произвести соответствующие расчеты.*

А) ООО «Сигнал» проводит переоценку основных средств, используя метод прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Согласно учетной политике переоценке подлежат транспортные средства, производственное оборудование и вычислительная техника.

Компьютер «Apple».

Первоначальная стоимость – 200 000 руб.

Сумма начисленной амортизации – 20 000 руб.

Рыночная стоимость по состоянию на 31.12.2017 – 165 000 руб.

Б). *Составить бухгалтерские проводки по переоценке объектов основных средств. Произвести соответствующие расчеты.*

ООО «Сигнал» проводит переоценку основных средств, используя метод

прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Согласно учетной политике переоценке подлежат транспортные средства, производственное оборудование.

Деревообрабатывающий станок.

Первоначальная стоимость – 150 000 руб.

Сумма начисленной амортизации – 25 000 руб.

Рыночная стоимость по состоянию на 31.12.2018 – 175 000 руб.

В) Переоценка автотранспортного средства по состоянию на 31 декабря 2017 года: увеличены первоначальная стоимость на 43 000 руб. и сумма начисленной амортизации - на 3000 руб.

В результате переоценки этого же автотранспортного средства по состоянию на 31 декабря 2018 года: уменьшены первоначальная стоимость на 49 000 руб. и сумма начисленной амортизации - на 4000 руб.

2.3. Составить бухгалтерские проводки по арендным операциям.

а) НПАО «Садко» сдает в аренду ООО «Шанс» складское помещение и автомобиль. Ежемесячная арендная плата за аренду склада составляет 50 000 руб. (без НДС), а за аренду автомобиля - 24 000 (с НДС). Ежемесячные амортизационные отчисления составляют: по складу - 5 000 руб.; по автомобиля - 5 000 руб.

Первоначальная стоимость склада 350 000 (амортизация – 160 000 руб.); автомобиля – 200 000 руб. (амортизация – 75 000 руб.).

Составьте бухгалтерские проводки по передаче имущества в аренду и соответствующим расчетам у арендодателя и арендатора, используя различные варианты учетной политики по классификации доходов и расходов.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Д	К
	<i>Учет у арендодателя (основной вид деятельности)</i>			
1.	Сдано помещение в аренду: на сумму стоимости помещения на сумму начисленной амортизации	350000 160 000		
2.	Начислена арендная плата (с НДС)			
3.	Начислен НДС, причитающийся к уплате в бюджет			
4.	Начислены амортизационные отчисления	5 000		
5.	Учтена часть стоимости коммунальных платежей, НДС -	2 000		
6.	Оплачены коммунальные услуги (часть)			
6.2	Списана часть ОПР на расходы по ОВД	7000		
7.	На расчетный счет поступили деньги от арендатора	59000		
8.	Определен финансовый результат от сдачи имущества в аренду.			
	<i>Учет у арендатора</i>			
1.	Принят к учету объект основных средств, полученный в аренду	250 000		
2.	Начислена арендная плата,	50000		

	НДС (20 %)			
3.	Оплачена с расчетного счета аренда помещений			
4.	Принят к вычету НДС			
5.	Установлена система видеонаблюдения: на стоимость работ на сумму НДС	60 000		
6.	Принята к учету система видеонаблюдения	60000		
7.	Оплачены работы по установке системы видеонаблюдения			
8.	Принят к вычету «входной» НДС			
9.	Начислена амортизация по системе видеонаблюдения (со следующего месяца) Срок полезного использования 24 месяца			
№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Д	К
	<i>Учет у арендодателя(не основной вид деятельности)</i>			
1.	Сдан автомобиль в аренду: на сумму стоимости автомобиля (первоначальная стоимость) на сумму начисленной амортизации			
2.	Начислена арендная плата (с НДС)			
3.	Начислен НДС, причитающийся к уплате в бюджет			
4.	Начислены амортизационные отчисления			
5.	На расчетный счет поступили деньги от арендатора			
6.	Определен финансовый результат от сдачи имущества в аренду.			

2.4. Организация приобрела оборудование по цене 1 209 600 руб. (в том числе НДС).

В этом же месяце оборудование было передано в лизинг на следующих условиях:

- срок договора лизинга - 18 месяцев;
- предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя;
- размер ежемесячных лизинговых платежей составляет 84000 руб. (в том числе НДС);
- в месяце окончания срока действия договора лизинга лизингополучатель выкупает оборудование по согласованной сторонами цене, равной 324000 руб. (в том числе НДС).

Бухгалтерский учет. К счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности" организацией открыты субсчета:

- 03-1 "Имущество, переданное в лизинг";
- 03-2 "Выбытие имущества, переданного в лизинг".

Срок полезного использования предмета лизинга установлен исходя из срока действия договора лизинга, по окончании которого предмет лизинга переходит в собственность лизингополучателя, - 18 месяцев.

В бухгалтерском учете лизингодателя сделаны следующие проводки:

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Приобретение имущества, передаваемого по договору лизинга			
Отражены вложения во внеоборотные активы			
Отражен "входной" НДС			
Принят к вычету "входной" НДС			

Произведена оплата поставщику			
Предмет лизинга отражен в составе доходных вложений в материальные ценности			
Ежемесячно в течение срока действия договора лизинга (18 мес.)			
Начислена амортизация по предмету лизинга			
Отражена задолженность лизингополучателя в сумме лизингового платежа			
Начислен НДС			
Амортизация включена в себестоимость продаж			
Получен лизинговый платеж			
Выкуп оборудования в месяце окончания действия договора лизинга			
Списана первоначальная стоимость предмета лизинга			
Списана амортизация по предмету лизинга (56 000 руб. x 18 мес.)			
Отражен доход от продажи оборудования			
Начислен НДС с выкупной цены			

2.5. Составить типовые бухгалтерские проводки по учету капитальных вложений, используя соответствующие субсчета.

Данные для решения: Организация строит подрядным способом административное здание. На строительство и внутреннюю отделку здания заключен договор с подрядной организацией. Договорная стоимость всех работ составила 2 400 000 руб. (в том числе НДС - 20%). При подписании акта о выполнении работ:

1. Учтена стоимость строительных работ (без НДС)
2. Учтена сумма НДС, указанная в счете-фактуре подрядной организации
3. После государственной регистрации административное здание введено в эксплуатацию:

С расчетного счета погашена задолженность подрядчикам:

4. Произведен налоговый вычет (на сумму НДС)

2.6. Составить бухгалтерские проводки по реконструкции и модернизации объектов основных средств.

Данные для решения:

Организацией собственными силами произведена реконструкция здания, первоначальная стоимость которого 5 000 000 руб. Стоимость реконструкции составила 383 000 руб., в том числе:

- материальные затраты – 185 000 руб.;
- оплата труда - 100 000 руб.;
- взносы во внебюджетные фонды – 31 000 руб.;
- амортизация основных средств, занятых в реконструкции - 17 000 руб.
- прочие расходы (услуги сторонних подрядчиков/электрика) 50 000.

На основании акта ф. № ОС – 3 первоначальная стоимость здания

увеличена на стоимость работ по реконструкции.

2.7. Отообразить на счетах бухгалтерского учета следующие хозяйственные операции:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Д	К
1.	Поступил автомобиль «Газель» в счет вклада в уставный капитал от учредителя	800 000		
2.	Оплачены регистрационные сборы платежным поручением	800		
3.	Акцептован счет ООО «Автосервис» за проведение технического осмотра автомобиля (без НДС)	10 000		
4.	Начислен НДС на стоимость услуг по тех.осмотру			
5.	С расчетного счета оплачен счет ООО «Автосервис»			
6.	Плата за регистрацию в органах ГИБДД учтена в балансовой стоимости автомобиля	800		
7.	От учредителя получен компьютер в счет вклада в уставный капитал	70 000		
8.	На расчетный счет поступили денежные средства, внесенные учредителем в уставный капитал	170 000		
9.	Приняты к учету по первоначальной стоимости объекты основных средств, внесенные учредителями:			
10.	Выданы из кассы деньги Ступину В.Р. на приобретение «Справочника бухгалтера» и музыкального центра	60 000		
11.	Приняты к учету приобретенные подотчетным лицом: а) Справочник бухгалтера б) музыкальный центр (без НДС)	900 47 100		
12.	Начислен НДС по приобретенным ценностям			
13.	Ступиным В.Р. возвращен остаток неиспользованной суммы в кассу	3360		
14.	Начислена амортизация основных средств: а) зданий и сооружений производственного назначения б) зданий и сооружений общехозяйственного назначения	45 000 58 250		
15.	На расчетный счет получен аванс от покупателя оборудования	300 000		
16.	Начислен НДС с суммы полученного аванса			
17.	Начислена выручка от продажи оборудования (с НДС)	540 000		
18.	Списывается остаточная стоимость объекта	240 000		
19.	Начислен НДС к уплате в бюджет			
20.	Принят к вычету НДС, начисленный на сумму аванса			
21.	Определить финансовый результат от продажи оборудования			
21а	Зачтен аванс от покупателей			
22.	Поступили на расчетный счет денежные средства от покупателей оборудования (в окончательный расчет)			

2.8. Организацией безвозмездно получен объект основных средств, рыночная стоимость которого на дату принятия к учету составила 90 000 руб. Стоимость доставки объекта — 3 600 руб. (в том числе НДС — 600 руб.). Срок полезного использования определен в 5 лет. Объект используется во вспомогательном производстве.

Составим бухгалтерские проводки:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	
		Дебет	Кредит	Частная	Общая
1	Отражена рыночная стоимость безвозмездно полученного объекта				

	основных средств				
2	Принят к оплате счет транспортной организации за доставку объекта основных средств - стоимость доставки - НДС				
3	Введен в эксплуатацию и принят на учет по первоначальной стоимости безвозмездно полученный объект основных средств				
4	Предъявлен бюджету к вычету НДС по транспортным услугам				
5	Оплачен счет транспортной организации				
6	Начислена амортизация по безвозмездно полученному объекту основных средств в месяце, следующем за месяцем его принятия на учет (93 000 руб.: 60 мес.);				
7	Отражена часть суммы, учтенной на счете 98, приходящейся на сумму начисленной амортизации (90 000 руб.: 60 мес.)				

2.9. По договору мены организация получает объект основных средств в обмен на 100 единиц продукции собственного производства. Обычно организация реализует собственную продукцию по цене 1 800 руб. (включая НДС — 300 руб.). Себестоимость единицы продукции — 1 150 руб.

Принятие к учету объекта основных средств отразится в учете организации следующими бухгалтерскими проводками:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	Общая
1	Отражена стоимость объекта основных средств исходя из стоимости передаваемой продукции			
2	Отражена сумма НДС от стоимости поступившего объекта основных средств			
3	Объект основных средств принят к учету по первоначальной стоимости			
4	Отражена выручка от передачи готовой продукции в обмен на объект основных средств			
5	Начислен в бюджет НДС по переданной в обмен готовой продукции			
6	Списана себестоимость переданной в обмен готовой продукции			

7	Отражен финансовый результат от передачи готовой продукции в обмен на объект основных средств			
8	Отражен зачет взаимных требований			
9	Предъявлен к вычету НДС по принятому на учет объекту основных средств			

2.10. Составить бухгалтерские проводки по следующим хозяйственным операциям и определить суммы:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Д	К
1.	Акцептован счет подрядной организации за принятые поакту работы по реконструкции цеха	769 000		
2.	Учен налог на добавленную стоимость - 20 %			
3.	Акцептован счет проектно-изыскательной организации за принятые работы по реконструкции цеха	91 500		
4.	Учен налог на добавленную стоимость - 20 %			
5.	Приобретено оборудование, требующее монтажа, предназначенное для реконструируемого цеха	319 800		
6.	Учен налог на добавленную стоимость - 20 %			
7.	Акцептован счет транспортной организации за доставку оборудования на склад	8 500		
8.	Учен налог на добавленную стоимость - 20 %			
9.	Оборудование, требующее монтажа, передано монтажной организации для установки	328 300		
10.	Акцептован счет монтажной организации за установку оборудования	96 000		
11.	Учен налог на добавленную стоимость - 20 %			
12.	Приняты по акту и зачислены в состав объектов основных средств законченные работы по реконструкции цеха, включая стоимость смонтированного оборудования			
13.	НДС принят к вычету			

2.11. Составить бухгалтерские проводки по выбытию основных средств.

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Д	К
1.	По акту на списание основных средств ликвидирован станок: первоначальная стоимость сумма начисленной амортизации остаточная стоимость	65 000 55 000		
2.	Акцептован счет подрядчика за демонтаж станка: стоимость работ, НДС (20 %)	7 800		
3.	Приняты к учету по цене возможного использования запасные части от демонтажа станка	6 100		
4.	Определен финансовый результат от ликвидации станка			
5.	Оплачен счет подрядчиков за демонтаж станка			
6.	Принят к вычету НДС по принятым работам			
7.	Выявлен неучтенный токарный станок	40 000		

Тесты к теме 2.

1. Сальдо, учтённое на бухгалтерском счёте 08 «Вложения во внеоборотные активы» на конец отчётного периода, означает:

а) наличие не принятых к бухгалтерскому учёту объектов капитальных вложений в оценке по фактическим затратам;

б) наличие оборудования для монтажа, не сданного подрядчику или предназначенного для создания постоянного запаса;

в) затраты на буровые и геологоразведочные работы, финансируемые из бюджетных средств или из выручки от продажи готовой продукции обычной деятельности организации.

2. Стоимость выполненных транспортных работ по доставке оборудования для монтажа согласно акцептованному счёту-фактуре транспортного предприятия включается в:

а) дополнительные затраты на приобретение оборудования для монтажа, если такие затраты не включены в его стоимость по договорам поставки, мены имущества или иным хозяйственным договорам;

б) затраты, не включаемые в инвентарную стоимость объектов капитальных вложений, принятых в эксплуатацию;

в) прочие капитальные затраты самостоятельной статьёй «Транспортные работы».

3. Стоимость оборудования для монтажа, полученного по договорам дарения и другим безвозмездным основаниям, в бухгалтерском учёте оценивается по:

а) текущим рыночным ценам аналога, действующим на дату принятия указанного оборудования к бухгалтерскому учёту;

б) по ценам подрядчика на работы по монтажу оборудования;

в) по учётным ценам передающей стороны.

4. Стоимость оборудования для монтажа, полученного по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами (договору мены имущества), принимается к бухгалтерскому учёту в оценке по:

а) учётным ценам участника договора, предлагающего обменять те или иные активы (кроме денежных средств) на оборудование для монтажа;

б) ценам, предлагаемым участником договора, выставившего оборудование для монтажа в обмен на другие активы (кроме денежных средств);

в) ценам, по которым в сравнимых условиях участник сделки, получающий оборудование для монтажа, обычно определяет стоимость аналогичных материальных ценностей, подлежащих передаче или переданных в обмен на оборудование либо (если указанные цены определить не представляется возможным) по ценам, по которым в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные единицы оборудования для монтажа.

5. Выберите из приведённых бухгалтерских проводок три проводки, соответствующих, по Вашему мнению, нормам РСБУ.

Акцептованы расчётные документы поставщика за поставленное и принятое застройщиком к бухгалтерскому учёту оборудование для монтажа (договорная стоимость):

а) Д-т счетов **08** «Вложения во внеоборотные активы» (договорная стоимость), **19** «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям» (суммы принятых НДС или иных налоговых платежей, указанных в акцептованном счёте-фактуре), К-т сч. **60** «Расчёты с поставщиками»;

б) Д-т счетов **10** «Материалы» (договорная стоимость) и **19** «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям» (суммы принятых НДС или иных налоговых платежей), К-т сч. **60** «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»;

в) Д-т счетов **07** «Оборудование к установке» (договорная стоимость), **19** «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям» (суммы НДС или иных налоговых платежей, принятых по акцептованному счёту-фактуре), К-т сч. **60** «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

6. Организацией принято к бухгалтерскому учёту оборудование для монтажа по договору дарения или другим безвозмездным основаниям:

а) Д-т сч. **07** «Оборудование к установке», К-т сч. **98** «Доходы»;

б) Д-т сч. **07** «Оборудование к установке», К-т сч. **91** «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы»;

в) Д-т сч. **08** «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. **76** «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами»;

7. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок выберите три проводки, соответствующих, по Вашему мнению, нормам РСБУ.

Организацией – застройщиком признаны капитальные затраты отчётного периода в сумме акцептованного счёта-фактуры подрядчика за законченное строительство и принятое комиссией здание склада металлопродукции (договорная стоимость, без НДС или иных налоговых платежей, если иное не предусмотрено НК РФ):

а) Д-т сч. **08** «Вложения во внеоборотные активы» (на всю сумму счёта-фактуры), К-т сч. **60** «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»;

б) Д-т сч. **08** «Вложения во внеоборотные активы» (стоимость, указанная в договоре строительного подряда), **19** «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям» (сумма НДС или иных налоговых платежей, принятых по акцептованному счёту-фактуре), К-т сч. **60** «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» - на общую сумму кредиторской задолженности;

в) Д-т сч. **01** «Основные средства», **19** «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям», К-т сч. **60** «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

8. Организацией-застройщиком признаны капитальные затраты отчётного периода в сумме заработной платы, начисленной рабочим ремонтно-строительного цеха за выполнение работ, предусмотренных в пообъектных сметах затрат на СМР (хозяйственный способ):

а) Д-т сч. **08** «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. **70** «Расчёты с персоналом по оплате труда»;

б) Д-т сч. **01** «Основные средства», К-т сч. **70** «Расчёты с персоналом по

оплате труда»;

в) Д-т сч. **23** «Вспомогательные производства», К-т сч. **70** «Расчёты с персоналом по оплате труда».

9. Организацией-застройщиком признаны в отчётном периоде капитальные затраты на работы, выполненные производственными вспомогательными подразделениями непосредственно для нужд капитального строительства и предусмотренные в пообъектных сметах:

а) Д-т сч. **01** «Основные средства», К-т сч. **20** «Основное производство» (в пределах сметных затрат);

б) Д-т сч. **08** «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. **29** «Обслуживающие производства и хозяйства» (по текущим рыночным ценам, действующим на конец отчётного периода);

в) Д-т сч. **90** «Продажи», субсч. «Себестоимость продаж», К-т сч. **23** «Вспомогательные производства» и Д-т сч. **08** «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. **90** «Продажи», субсч. «Выручка».

10. Признание основных средств в бухгалтерском учёте основано на одновременном выполнении условий:

а) основные средства эксплуатируются во всех видах деятельности организации и учреждения в течение срока, превышающего 12 месяцев;

б) основные средства предназначены для перепродажи по мере их приобретения и окончания строительства;

в) основные средства предназначены для эксплуатации в любом виде обычной деятельности организации и учреждения свыше 12 месяцев; изначально не предполагается их перепродажа или сдача в финансовую аренду с передачей права собственности; имеется твёрдая уверенность в том, что объекты основных средств в течение срока полезного использования будут обеспечивать получение дохода.

11. Первоначальная стоимость основных средств:

а) является постоянной в течение всего срока их полезного использования;

б) изменяется в связи с изменением курса рубля по отношению к курсу иностранных валют, с ростом или уменьшением инфляции, на сумму фактической себестоимости работ по капитальному ремонту независимо от способа выполнения ремонтных работ;

в) изменяется в связи с принятыми к бухгалтерскому учёту отдельными и неотделимыми улучшениями и переоценкой по текущим рыночным ценам на конец отчётного года.

12. Суммы дооценки объектов основных средств по результатам их переоценки направляются:

а) при любом варианте переоценки – на увеличение добавочного капитала;

б) при любом варианте переоценки – на прочие доходы и на увеличение бухгалтерской прибыли;

в) в зависимости от варианта переоценки - на увеличение сумм добавочного капитала (1), прочих доходов (2), прочих доходов и добавочного капитала (3).

13. Суммы уценки объектов основных средств по результатам их переоценки уменьшают:

а) при любом варианте переоценки – сумму накопленной нераспределённой прибыли (увеличивают сумму не погашенных убытков);

б) при любом варианте переоценки – сумму добавочного капитала;

в) в зависимости от варианта переоценки – суммы бухгалтерской прибыли либо увеличивают суммы убытков на суммы прочих расходов, полученных от уценки основных средств (1) добавочного капитала (2), прочих доходов и добавочного капитала (3).

14. Суммы пересчёта амортизационных отчислений по дооценённым объектам основных средств уменьшают:

а) независимо от варианта переоценки основных средств - сумму добавочного капитала;

б) независимо от варианта переоценки основных средств – сумму

бухгалтерской прибыли (либоувеличивают сумму убытков) на сумму прочих расходов;

в) в зависимости от варианта переоценки основных средств – сумму прочих доходов (1,2), прочих расходов и добавочного капитала(3).

15.Остаточная стоимость амортизируемых основных средств, включаемая в бухгалтерский баланс,определяется как разница:

а) между учётной стоимостью объектов и суммой накопленных амортизационных отчислений на отчётную дату;

б) между учётной стоимостью амортизируемых основных средств и суммой амортизационных отчислений, начисленной по указанным активам за отчётный период;

в) между учётной стоимостью и суммой фактических затрат на капитальный ремонт или фактической себестоимостью принятых к бухгалтерскому учёту неотделимых улучшений основных средств.

16. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок укажите проводку, соответствующую, по Вашему мнению, регулятивам РСБУ.

Организацией приняты к бухгалтерскому учёту объекты основных средств, предназначенные для перепродажи (в оценке по первоначальной стоимости):

а) Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» - договорная стоимость, Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям» - суммы принятого НДС или иных налоговых платежей по акцептованному счёту-фактуре поставщика или подрядчика;

б) Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

в) Д-т сч.41 «Товары», К-т сч.60 «Поставщики и подрядчики» (договорная стоимость), Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретённым ценностям» - на суммы принятого НДС или иных налоговых платежей, принятых по акцептованному счёту-фактуре поставщика.

17. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок укажите проводки (под одной из букв) на первоначальную стоимость принятых к бухгалтерскому учёту активов и на затраты, включаемые в первоначальную (инвентарную) стоимость, которые соответствуют, по Вашему мнению, нормам РСБУ.

Коммерческой организацией сформирована первоначальная стоимость принятых к бухгалтерскому учёту объектов основных средств, поступивших в качестве первоначального имущественного вклада в уставный (складочный) капитал:

а) Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями» - на согласованную сторонами стоимость вклада объектами основных средств;

б) Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями», 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», других счетов учёта хозяйственных средств и обязательств – на согласованную сторонами стоимость вклада объектами основных средств и затраты по приведению активов в состояние эксплуатационной готовности (если эти затраты не приняты учредителями на свой счёт); на первоначальную стоимость принятых к бухгалтерскому учёту указанных объектов основных средств: Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

в) Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» и одновременно: Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы», К-т сч. 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», других счетов учёта хозяйственных средств, затрат и обязательств – на суммы существенных затрат на приобретение основных средств (если эти затраты не приняты учредителями на свой счёт).

18. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок назовите проводки (под одной из букв) которые, по Вашему мнению, соответствуют нормам

РСБУ.

Организацией приняты к бухгалтерскому учёту основные средства, поступившие по договору дарения и другим безвозмездным основаниям:

а) Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы» - по первоначальной стоимости в оценке по текущим рыночным ценам аналога. Существенные затраты по приведению этих активов в состояние эксплуатационной готовности отнесены на затраты будущих периодов;

б) Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. «Безвозмездные поступления» - на первоначальную стоимость в оценке по текущим рыночным ценам аналога; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», других счетов учёта хозяйственных средств, затрат и обязательств – на суммы фактических затрат на транспортировку, монтаж и другие работы по приведению активов, поступивших безвозмездно, к состоянию эксплуатационной готовности и Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - на общую сумму этих затрат, учтённую на дату ввода указанных объектов основных средств в эксплуатацию;

в) Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» - приняты к бухгалтерскому учёту основных средств, поступивших по договору дарения и другим безвозмездным основаниям в оценке по первоначальной стоимости; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» по соответствующим субсчетам, К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. «Безвозмездные поступления» - на рыночную стоимость основных средств, поступивших безвозмездно; Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», других счетов учёта затрат, хозяйственных средств и обязательств – фактические затраты по доставке и приведению указанных активов к эксплуатационной готовности, принятых

получателем согласно договору, включаемые в первоначальную стоимость основных средств.

19. В бухгалтерском балансе сальдо по статье «Основные средства» учитывается в оценке:

а) амортизируемые активы – в остаточной стоимости, не амортизируемые – в учётной стоимости;

б) по всем объектам основных средств – по учётной стоимости;

в) по всем объектам основных средств – в пересчёте в евро по курсу к рублю, объявленному Банком России на отчётную дату.

20. Организация вправе списывать первоначальную стоимость основных средств по цене в пределах 40000 руб. за единицу, переданных в эксплуатацию:

а) по правилам учёта основных средств (через амортизационные отчисления) или учёта материальных запасов;

б) только по правилам учёта материальных запасов;

в) принимать указанные активы к забалансовому учёту в натуральных единицах с отнесением их первоначальной стоимости на затраты будущих периодов и последующим включением в затраты отчётного периода в течение срока их полезного использования.

21. Начисление амортизационных отчислений приостанавливается:

а) по распоряжению руководителя организации в связи с сокращением физических объёмов производства профильной продукции или производственными внутрисменными простоями;

б) при выводе объектов основных средств в консервацию на 2 месяца;

в) при выводе объектов основных средств в капитальный ремонт, реконструкцию, модернизацию с продолжительностью работ более 12 месяцев и при переводе объектов на консервацию с продолжительностью свыше 3-х месяцев.

22. Амортизационные отчисления начисляются одним из следующих способов:

- а) линейным или уменьшаемого остатка;
- б) линейным или по сумме чисел лет срока полезного использования;
- в) линейным, уменьшаемого остатка, пропорционально физическому объёму выполненных работ (продукции), списанию учётной стоимости по сумме числа лет срока полезного использования.

23. Суммы доходов и расходов от списания объектов основных средств с бухгалтерского учёта включаются в состав:

- а) бухгалтерской (валовой) прибыли (в Д-т и К-т сч. 99 «Прибыли и убытки») «развёрнутыми» оборотами;
- б) прочих доходов или прочих расходов (в К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы» или в Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы» - соответственно).
- в) доходов или расходов будущих периодов.

24. Убытки от списания объектов основных средств признаются в бухгалтерском учёте:

- а) только при наличии источников их погашения (средств нераспределённой прибыли, равновеликих сумм прочих доходов от выбытия основных средств, средств государственной помощи и др.);
- б) только при наличии бухгалтерской прибыли в том отчётном периоде, в котором основные средства были списаны с бухгалтерского учёта;
- в) независимо от имеющихся источников погашения или получения бухгалтерской прибыли от обычной деятельности организации в том отчётном периоде, в котором сформированы и признаны суммы указанных убытков.

25. Сумма остаточной стоимости основных средств, переданных учредителем (участником) в уставный (складочный) капитал другой организации, учитывается в составе:

- а) прочих доходов и расходов;
- б) финансовых вложений;
- в) расходов, возмещаемых из средств нераспределённой прибыли.

26. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок выберите проводку, соответствующую, по Вашему мнению, регулятивам РСБУ.

На основании утверждённого руководителем организации Акта о списании объекта основных средств:

списан с бухгалтерского учёта крупный штамп – автомат в оценке по учётной стоимости;

а) Д-т сч. 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытые убытки)», К-т сч. 01 «Основные средства»;

б) Д-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств», К-т сч. 01 «Основные средства»;

27. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок выберите проводку, соответствующую, по Вашему мнению, регулятивам РСБУ.

На основании утверждённого руководителем организации Акта о списании объекта основных средств списана с бухгалтерского учёта накопленная сумма амортизационных отчислений по указанному выше объекту (на дату списания составляет 90% от его учётной стоимости):

а) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств», К-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»;

б) Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов», К-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств».

28. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок выберите проводку, соответствующую, по Вашему мнению, регулятивам РСБУ.

На основании утверждённого руководителем организации Акта о списании объекта основных средств списана остаточная стоимость выбывшего объекта основных средств:

а) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», К-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»;

б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы», К-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств».

29. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок выберите проводку,

соответствующую, по Вашему мнению, регулятивам РСБУ.

На основании утверждённого руководителем организации Акта о списании объекта основных средств при разборке штампа отобранны и сданы на склад годные запасные части в принятой оценке, остатки разобранного штампа сданы своему цеху по переработке производственных отходов в принятой оценке.

а) Д-т сч. 10 «Материалы», К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие доходы»;

б) Д-т сч. 10 «Материалы», К-т сч. 20 «Основное производство».

30. Типы аренды согласно нормам ГК РФ:

а) операционная (текущая, прерываемая, расторгжимая);

б) операционная и финансовая (нерасторгжимая);

в) финансовая.

31. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок назовите одну проводку, которая, по Вашему мнению, соответствует нормам РСБУ.

Организацией-арендодателем учтены изменения в структуре основных средств в связи с передачей одного из объектов в операционную аренду:

1. Д-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств», К-т сч. 01 «Основные средства» и Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств», К-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Выбытие основных средств»;

2. Д-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Основные средства, сданные в операционную аренду», К-т сч. 01 «Основные средства»;

3. Д-т сч. 01 «Основные средства», субсч. «Основные средства, сданные в операционную аренду», К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов».

32. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок назовите одну проводку, которая, по Вашему мнению, соответствует нормам РСБУ.

Организацией-арендатором безвозмездно переданы организации-арендодателю неотделимые улучшения, представляющие законченные и принятые капитальные вложения в арендуемое имущество.

выполненные арендатором без дополнительного соглашения с арендодателем, так как указанные работы не были предусмотрены договором операционной аренды и поэтому возмещаемые арендодателем (проводки у арендатора):

1. Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

2. Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы», К-т сч. 01 «Основные средства»;

3. Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств», К-т сч. 01 «Основные средства».

33. Из приведённых ниже бухгалтерских проводок назовите проводку, которая, по Вашему мнению, соответствует нормам РСБУ.

Организацией – лизингодателем приняты к бухгалтерскому учёту объекты основных средств, приобретённых (возведённых) за плату для сдачи в финансовый лизинг (в оценке по первоначальной стоимости):

1. Д-т сч. 03 «Доходные вложения в материальные ценности», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

2. Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

3. Д-т сч. 90 «Продажи», субсч. «Себестоимость продаж» или сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

34. Стоимость основных средств в оценке по рыночной стоимости, признанных решением инвентаризационной комиссии излишками и введённых в эксплуатацию, принимается к бухгалтерскому учёту в качестве:

а) доходов будущих периодов, относимых на доходы отчётного периода в течение срока полезной эксплуатации активов;

б) доходов отчётного периода, учитываемых в составе общих финансовых результатов от обычной деятельности организации или нераспределённой прибыли;

в) доходов отчётного периода, учитываемых в составе прочих доходов отчётного периода.

35. Общая стоимость недостачи основных средств при отсутствии виновного лица относится на:

а) общехозяйственные расходы по статье «Непроизводительные потери» (Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»);

б) прочие расходы (Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. «Прочие расходы»);

в) уменьшение бухгалтерской прибыли или увеличение убытка (Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»).

36. Выявленные инвентаризацией недостающие основные средства списываются с бухгалтерского учёта на дату:

а) получения решения суда о возмещении стоимости нанесённого ущерба с виновного лица;

б) утверждения сличительной ведомости по результатам инвентаризации основных средств (на основании акта о выбытии объекта основных средств);

в) полного возмещения виновным лицом стоимости нанесённого ущерба.

37. Стоимость материального ущерба, нанесённого недостачей, порчей, хищением объектов основных средств учитывается:

а) на сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» до полного погашения суммы ущерба виновным лицом, при этом суммы промежуточных выплат в погашение дебиторской задолженности по нанесённому ущербу учитываются на указанном счёте;

б) на счёте 73 «Расчёты с персоналом по прочим операциям» (минус счёт 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей») на дату утверждения сличительной ведомости и затем - по мере формирования расходов, непосредственно связанных с материальным ущербом;

в) на сч. 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей» в оценке по фактическим расходам до решения руководителя организации в

пределах его компетенции, следственных органов, прокуратуры, суда.

38. Основные средства, находящиеся на дату их инвентаризации за пределами расположения организации, а также на ответственном хранении и принятые в операционную аренду инвентаризируются:

а) в обязательном порядке;

б) не инвентаризируются, кроме объектов, сданных в операционную аренду;

в) по усмотрению руководителя организации.

39. Результаты контроля данных инвентаризации основных средств оформляются:

а) бухгалтерией путём исправления соответствующих данных инвентарных описей и сличительных ведомостей;

б) инвентаризационной комиссией, в обязанности которой входит составление акта о контрольной проверке наличия и технического состояния объектов основных средств и его регистрации в книге контрольных проверок достоверности данных инвентаризации;

в) контрольные проверки проводятся только по крупным объектам оборудования и машин.

40. При инвентаризации объектов недвижимости и природных ресурсов проверяется наличие права собственности организации на указанные активы:

а) в обязательном порядке;

б) РСБУ такая проверка не предусмотрена;

в) только по представлению следственных органов.

Глава 3. Бухгалтерский учет нематериальных активов.

3.1. Состав нематериальных активов.

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо одновременное 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 (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);

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.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее - контроль над объектом);

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.

При выполнении условий, установленных в пункте 3 настоящего Положения, к нематериальным активам относятся, например, 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 нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов 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 нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

Сроки действия исключительных прав на интеллектуальную

собственность

№ п/п	Наименование результата интеллектуально собственности	Срок действия	Нормативный акт
1	Изобретения	20 (25) лет	ГК РФ, ч. 4, ст. 1363
2	Полезные модели	10 лет	ГК РФ, ч. 4, ст. 1363
3	Промышленные образцы	5 лет с возможностью пролонгирования 5+, но не более 25 лет	ГК РФ, ч. 4, ст. 1363
4	Товарные знаки	10 лет с возможностью пролонгирования 10+ без ограничения максимального срока	ГК РФ, ч. 4, ст. 1491
5	Авторские права	В течение всей жизни автора + 70 лет с 01 января года, следующего за годом смерти	ГК РФ, ч. 4, ст. 1281

3.2. Учет поступления нематериальных активов.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату у других организаций и лиц, формируется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

НМА могут поступать в организацию в результате:

1) Приобретение за плату:

При этом первоначальная стоимость НМА будет складываться из суммы всех фактических затрат на их приобретение.

Д08.5 К60, 76 – отражена стоимость приобретенного объекта НМА согласно расчетным документам,

Д08.5 К60, 76 – отражена стоимость услуг, связанных с приобретением НМА (по доставке, информационные, комиссионные, регистрационные сборы, госпошлины),

Д19 К60, 76 – отражена сумма НДС, относящиеся к указанным расходам,

Д 08.5 К 66, 67 – на стоимость % за кредит,

Д 08.5 К 70, 69, 60, 76 – отражаются затраты на доведение НМА до состояния, пригодного к эксплуатации,

Д04 К08.5 – объект НМА принят к учету по первоначальной стоимости,

Д68 К19 – предъявлен к вычету НДС;

Д60, 76, 66, 67 К51 – произведена оплата за объект НМА и расходов, связанных с приобретением.

2) Создание НМА:

При этом первоначальная стоимость НМА будет равна стоимости изготовления, то есть сумме всех фактических затрат.

Д08.5 К10, 16, 70, 69, 02 и пр. – затраты на изготовление,

Д 76 К 51 – перечислены ДС в погашение задолженности по сбору,

Д 08.5 К 76 – начислен сбор за регистрацию,

Д04 К08.5 – НМА принят к учету по первоначальной стоимости.

Д68 К19 – НДС к вычету.

3) При внесении в УК:

При этом первоначальная стоимость НМА будет равна стоимости, согласованной учредителями.

Д75.1 К80 – объявлен УК организации, зафиксированный в учредительных документах,

Д08.5 К75.1 – отражена стоимость объекта НМА по согласованной оценке,

Д04 К08.5 – принят к учету поступивший объект НМА.

4) Безвозмездное получение:

В этом случае первоначальная стоимость НМА будет равна рыночной.

Д08.5 К98.2 «безвозмездные поступления» – отражена текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету,

Д04 К08.5 – объект НМА принят к учету,

Д20, 23, 25, 26, 44 К05– начислена амортизация по безвозмездно полученному объекту НМА,

Д98.2 К91.1 – отражена в составе прочих доходов организации часть рыночной стоимости в сумме начисленной амортизации до выбытия объекта НМА.

1) Товарообменная операция

Первоначальной стоимостью НМА, приобретенных по договорам, предусматривающих оплату неденежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных ценностей.

Д 08.5 К 60

Д 19 К 60

Д 04 К 08.5 – принятие объекта к учету

Д 62 К 91.1 (90.1) – отражена задолженность покупателей и заказчиков за проданное имущество (продукцию), по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами.

Д 91.2 К 68 - отражена задолженность по НДС по отгруженному имуществу

Д 91.2 К 04 – списывается остаточная стоимость объекта

Д 91/9 (99) К 99 (91/9) – отражен финансовый результат

Д 60 К 62 – произведен зачет требований

3.3. Учет списания нематериальных активов.

Выбытие нематериального актива имеет место в случае: прекращения срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив); прекращения использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передачи по договору мены, дарения; внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявления недостачи активов при их

инвентаризации; в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости нематериальных активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим нематериальным активам.

Независимо от направлений выбытия объекта НМА, все доходы и расходы по этим операциям учитываются на 91 счете «Прочие доходы и расходы».

Если объект НМА полностью самортизирован, то финансовый результат равен нулю, в обратном случае, фин. результат будет равен недоамортизированной части имущества.

1) Продажа НМА:

Д05 К04 – списана сумма амортизации объекта НМА,

Д91.2 К04 – списана остаточная стоимость,

Д62 (76) К91.1 – отражена задолженность покупателей и заказчиков за проданное имущество,

Д91.2 К68 – отражена сумма НДС,

Д91.9 К99 – определен финансовый результат от продажи ОС,

Д51 К62 – отражено фактическое поступление ДС от покупателей

2) Безвозмездная передача:

Д05 К04 – списана сумма амортизации объекта НМА,

Д91.2 К04 – списана остаточная стоимость,

Д91.2 К68 – начислен НДС от оборота по безвозмездной передаче,

Д99 К91.9 – определен финансовый результат.

3) Списание нематериальных активов при нецелесообразности их дальнейшего использования:

Д 05К 04 – списание начисленной амортизации,

Д91.2 К 04 – списана остаточная стоимость нематериальных активов,

Д99 К91.9 – отражен финансовый результат (убыток)

4) Ликвидация нематериальных активов в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств:

Д 05К 04 – списание начисленной амортизации,
Д 91.2 К 04 – списана остаточная стоимость нематериальных активов,
Д 99 К 91.9 – отражен финансовый результат (убыток)

5) Списание НМА в результате выявленной недостачи, хищения

Д 05К 04 – списание начисленной амортизации,
Д 94 К 04 – списана остаточная стоимость нематериальных активов,
Д 73.2 К 94 – недостача отнесена на виновное лицо,
Д 70 (50) К 73.2

Д 91.2 Кредит 94 — произведено списание недостачи при отсутствии виновника, либо если о взыскании с которого было отказано судом.

3.4. Амортизация нематериальных активов.

Стоимость нематериальных активов с определенным сроком полезного использования погашается посредством начисления амортизации в течение срока их полезного использования, если иное не установлено настоящим Положением.

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

По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

При принятии нематериального актива к бухгалтерскому учету организация определяет срок его полезного использования.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или

иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится исходя из:

срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального актива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в

бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Определение ежемесячной суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу производится одним из следующих способов:

линейный способ;

способ уменьшаемого остатка;

способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

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

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений рассчитывается:

а) при линейном способе - исходя из фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

б) при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой - установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе - оставшийся срок полезного использования в месяцах;

в) при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения фактической (первоначальной) стоимости

нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

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

Амортизационные отчисления по нематериальным активам 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.

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

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

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

Начислена за отчетный месяц сумма амортизации по нематериальным активам:

Д (20, 23) 25, 26,29, 44 К05.

При списании нематериальных активов в связи с прекращением использования для целей деятельности организации либо по другим основаниям сумма накопленной по ним амортизации списывается:

Д 05 К 04

3.5. Деловая репутация.

Для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта.

Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, представляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации).

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются линейным способом.

Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Отражение в бухгалтерском учете положительной деловой репутации. Деловая репутация отражена без применения счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таблица 3.1.

N	Дебет	Кредит	Содержание операции
Бухгалтерские проводки при принятии на баланс положительной деловой репутации в качестве отдельного инвентарного объекта			
1	04	60, 76	Отражена положительная деловая репутация организации как объект нематериальных активов
Бухгалтерские проводки при ежемесячном начислении амортизации по положительной деловой репутации			
1	26	05	Начислена амортизация по положительной деловой репутации

Отражение в бухгалтерском учете положительной деловой репутации.
Деловая репутация отражена с применением счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Таблица 3.2.

N	Дебет	Кредит	Содержание операции
Бухгалтерские проводки при отражении расходов по приобретению предприятия как имущественного комплекса			
1	08, субсчет "Приобретение предприятия"	60, 76	Отражены затраты на приобретение предприятия 19 000 000
2	08.5	08, субсчет "Приобретение предприятия"	Отражена положительная деловая репутация
Бухгалтерские проводки в момент принятия на баланс положительной деловой репутации			
1	04	08.5	Положительная деловая репутация включена в состав нематериальных активов организации
Бухгалтерские проводки при ежемесячном начислении амортизации по положительной деловой репутации			
1	26	05	Начислена амортизация по положительной деловой репутации

Пример 3.1. Как отразить в учете организации покупку предприятия как имущественного комплекса, если стоимость приобретения ниже, чем стоимость его активов по данным передаточного акта? Обязательства в составе предприятия не передаются.

Цена покупки предприятия, в соответствии с договором, составила 15 000 000 руб. (в том числе НДС 2 288 135,59 руб.). Балансовая стоимость полученных активов - 20 000 000 руб. (в том числе объекты основных средств (ОС), инвентарь, сырье, продукция). Получение предприятия и регистрация перехода права собственности на него произведены в одном месяце.

Гражданско-правовые отношения

Предприятие - имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности, признается объектом

недвижимости и может быть объектом купли-продажи (п. п. 1, 2 ст. 132 Гражданского кодекса РФ).

По договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, которые продавец не вправе передавать другим лицам (п. 1 ст. 559 ГК РФ).

В рассматриваемой ситуации в состав предприятия как имущественного комплекса входят объекты ОС, инвентарь, сырье, продукция и дебиторская задолженность организации (п. 2 ст. 132 ГК РФ).

Состав и стоимость продаваемого предприятия определяются в договоре продажи предприятия на основе полной инвентаризации предприятия, проводимой в соответствии с установленными правилами такой инвентаризации. До подписания договора продажи предприятия должны быть составлены и рассмотрены сторонами акт инвентаризации, бухгалтерский баланс, заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия, а также перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера, размера и сроков их требований (п. п. 1, 2 ст. 561 ГК РФ).

Указанные документы прилагаются к договору купли-продажи предприятия, который заключается в письменной форме (п. 1 ст. 560 ГК РФ).

Право собственности на предприятие переходит к покупателю с момента государственной регистрации этого права. Если иное не установлено договором купли-продажи, право собственности на предприятие переходит к покупателю и подлежит государственной регистрации непосредственно после передачи предприятия покупателю. Предприятие считается переданным покупателю на дату подписания передаточного акта, в котором указываются данные о составе предприятия и об уведомлении кредиторов о продаже предприятия, а также сведения о выявленных недостатках переданного имущества и перечень имущества, обязанности по передаче которого не исполнены продавцом ввиду его утраты (п. п. 1, 2 ст. 564, п. п. 1,

2 ст. 563 ГК РФ). В рассматриваемой ситуации право собственности на предприятие зарегистрировано в месяце получения.

Бухгалтерский учет

Как правило, оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку (за вычетом НДС, предъявленного продавцом и подлежащего вычету) (абз. 2, 3 п. 23 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н).

Однако в отношении оценки принимаемого к бухгалтерскому учету имущества предприятия, приобретаемого как имущественный комплекс, установлен особый порядок.

Так, в соответствии с п. 42 Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007), утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н, при приобретении предприятия как имущественного комплекса разница между покупной ценой предприятия и стоимостью всех его активов и обязательств по данным передаточного акта признается деловой репутацией, которая отражается в качестве самостоятельного объекта бухгалтерского учета.

В данном случае организация принимает к учету отрицательную деловую репутацию, которая рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю (в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.) (абз. 2 п. 43 ПБУ 14/2007).

Отрицательная деловая репутация в полной сумме включается в состав прочих доходов организации (п. 45 ПБУ 14/2007, п. п. 7, 10.6, 16 Положения

по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

Особого порядка отражения на счетах бухгалтерского учета операции по получению имущества приобретенного предприятия нормативными актами по бухгалтерскому учету не установлено. Поэтому организация должна разработать такой порядок самостоятельно и закрепить его в своей учетной политике (п. 7 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

В частности, принятие к учету активов приобретенного предприятия может быть отражено по дебету счетов учета соответствующих видов активов (08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 43 "Готовая продукция" и пр.) в корреспонденции со счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами") (Инструкция по применению Плана счетов).

На сумму превышения стоимости принятых к учету активов над продажной ценой предприятия (отрицательную деловую репутацию) в учете производится бухгалтерская запись по дебету счета 60 (76) и кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-1 "Прочие доходы". В данном случае сумма отрицательной деловой репутации составляет 7 287 500 руб. (20 000 000 руб. - (15 000 000 руб. - 2 288 135,59руб.)).

Налог на добавленную стоимость (НДС)

Напомним, что исчисление НДС при продаже предприятия осуществляется продавцом в порядке, установленном ст. 158 Налогового кодекса РФ. Сумма НДС, предъявленная продавцом предприятия и отраженная в сводном счете-фактуре, принимается организацией к вычету в общеустановленном порядке после принятия к учету всех видов имущества, входящих в имущественный комплекс (п. 4 ст. 158, пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ). Продавец выставляет сводный счет-фактуру не позднее пяти

дней с даты государственной регистрации перехода права собственности на предприятие (п. п. 1, 3 ст. 168, п. 3 ст. 167 НК РФ).

Применение ПБУ 18/02

В данном случае принятие к учету активов приобретенного предприятия и государственная регистрация права собственности на приобретенное предприятие произведены в одном месяце. Однако возможна ситуация, когда государственная регистрация права собственности будет осуществлена в последующем отчетном (налоговом) периоде после подписания акта приемки-передачи предприятия. В этом случае сумма дохода в виде отрицательной деловой репутации, признанная в бухгалтерском учете при получении предприятия по передаточному акту, образует налогооблагаемую временную разницу, приводящую к образованию отложенного налогового обязательства, которое будет погашено на дату признания дохода в виде отрицательной деловой репутации в налоговом учете (п. п. 12, 15, 18 Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02, утвержденного Приказом Минфина России от 19.02.2002 N 114н).

Д 08.9 К 60 12 711 864, 41

Д 19 К 60 2 288 135,59

Приняты к учету активы, входящие в состав имущественного комплекса

Д 08, 10, 43 и пр. К 08.9 20 000 000 (Договор продажи предприятия, Акт приемки-передачи предприятия, Акт о приеме-передаче объекта основных средств, Приходный ордер, Бухгалтерская справка).

Предъявленный НДС принят к вычету Д 68.НДС К 19 2 288 135,59
(Сводный счет-фактура).

Отрицательная деловая репутация включена в состав прочих доходов

Д 08.9 К 91.1 7 288 135,59 (Бухгалтерская справка-расчет).

Произведен расчет с продавцом предприятия Д 60 (76) К 51 15 000 000 (Выписка банка по расчетному счету).

Таблица 3.3.

N	Дебет	Кредит	Содержание операции
1	08	91.1	Отражена отрицательная деловая репутация организации в составе вложений во внеоборотные активы. Отрицательная деловая репутация в полной сумме отнесена на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов

3.6. Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Отражение в бухгалтерском учете типовых операций по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Таблица 3.4.

N	Дебет	Кредит	Содержание операции
Бухгалтерские проводки при формировании расходов			
1	08.8	10	Списаны материалы, израсходованные на проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
2	08.8	02, субсчет "Амортизация основных средств, учитываемых на счете 01"	Отражена сумма амортизации объекта основных средств, использованного при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
3	08.8	05	Отражена сумма амортизации объекта нематериальных активов, использованного при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
4	08.8	70, 69	Отражена начисленная сумма заработной платы и взносов с начисленной заработной платы работников, занятых выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ

5	08.8	26	Отражена доля общехозяйственных расходов, непосредственно связанных с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
6	08.8	23	Отражена доля затрат (расходов) вспомогательных производств, непосредственно связанных с проведением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
7	08.8	60	Отражена в качестве внеоборотных активов фактическая стоимость выполненных научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
8	19	60	Отражен НДС, относящийся к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам
9	08.8	60, 76	Отражены работы и услуги сторонних организаций, связанные с научно-исследовательскими, опытно-конструкторскими и технологическими работами
10	19	60, 76	Отражен НДС по дополнительным работам и услугам
Бухгалтерские проводки в случае, если результат научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ - нематериальный актив или основное средство			
1	04, субсчет "Расходы на НИОКР", 01	08.8	Оприходован нематериальный актив (основное средство)
2	68, субсчет "Расчеты по НДС"	19	Принят к вычету НДС по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам и дополнительным работам и услугам
Бухгалтерские проводки в случае, если результат научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ - иные внеоборотные активы, не подлежащие правовой охране			
1	20, 23, 25, 26	08.8	Списана часть расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы в течение срока использования результата работ
2	91.2	08.8	Списана оставшаяся часть расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, если организация решила досрочно прекратить использование результата работ

Отражение в бухгалтерском учете расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, которые не дали положительных результатов.

Таблица 3.5.

N	Дебет	Кредит	Содержание операции
1	91.2	08.8	Списаны фактические расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не подлежащие применению при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд или по которым не получены положительные результаты. Расходы отражены в составе прочих расходов организации

Отражение в бухгалтерском учете расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации.

Таблица 3.6.

N	Дебет	Кредит	Содержание операции
Бухгалтерские проводки при отражении расходов			
1	04, субсчет "Расходы на НИОКР"	08-8	Отражена сумма фактических затрат (расходов) организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для ее производственных (управленческих) нужд
Бухгалтерские проводки при ежемесячном списании расходов			
1	20, 26 и др.	04, субсчет "Расходы на НИОКР"	Списаны в установленном порядке расходы организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, на расходы по обычным видам деятельности

Отражение в бухгалтерском учете прекращения использования результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы.

Таблица 3.7.

N	Дебет	Кредит	Содержание операции
Бухгалтерские проводки, если было принято решение о прекращении использования и продаже результатов разработанной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы			
1	62, 76	91.1	Отражена стоимость реализации результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы
2	91.2	04, субсчет "Расходы на НИОКР"	Отнесена не списанная сумма фактических расходов по научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работе на прочие расходы организации отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования и реализации результатов научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы
3	91.2	68, субсчет "Расчеты по НДС"	Начислен НДС с выручки от реализации результатов конкретной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы
4	91.9	99	Определен ФР от продажи (прибыль)
Бухгалтерские проводки, если было принято решение только о прекращении использования результатов разработанной научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы			
1	91.2	04, субсчет "Расходы на НИОКР"	Отнесена не списанная сумма фактических расходов по научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работе на прочие расходы организации отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов научно-исследовательской, опытно-конструкторской и технологической работы

2	99	91.9	Определен ФР от продажи (убыток)
---	----	------	----------------------------------

Задачи к теме 3.

3. 1. Составить бухгалтерские проводки по следующим хозяйственным операциям и определить фактическую стоимость НИОКР.

Данные для решения: В октябре 2016 года организация проводила работы по созданию новой технологии производства гелевых ручек. Общая сумма расходов составила 343 000 руб., в том числе:

- затраты на заработную плату - 150 000 руб.;
- взносы во внебюджетные фонды - 46 400 руб.;
- стоимость использованных материалов - 146 600 руб.

При введении в эксплуатацию новых разработок выполняются условия:

- сумма расходов по работам может быть определена и подтверждена;
- имеются документы, подтверждающие то, что работы выполнены;
- НИОКР дали положительный результат;
- использование результатов НИОКР можно наглядно продемонстрировать и запатентовать.

3.2. Составить бухгалтерские проводки при выбытии объекта НМА и определить соответствующие суммы.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.
1.	Начислена выручка от продажи объекта НМА (с НДС)	180 000
2.	Списана сумма амортизации по переданному объекту НМА	25 000
3.	Списана на расходы остаточная стоимость объекта НМА	35 000
4.	Списаны расходы подотчетных лиц, связанные с заключением договора на уступку исключительного права	12 000
5.	Начислен НДС, причитающийся к уплате в бюджет	?
6.	Определен финансовый результат от продажи (уступки) НМА	?
7.	На расчетный счет получена оплата за НМА от покупателя	?
8.	Уплачена в бюджет сумма НДС от продажи объекта НМА	?

3.3. Составить бухгалтерские проводки и рассчитать соответствующие суммы по хозяйственным ситуациям.

С января по апрель 2018 г. ООО «Эверест» выполняло опытно-конструкторские работы, которые предполагало использовать в собственном производстве. Часть работ проводила подрядная организация. Стоимость этих

работ согласно договору – 36 000руб. (в том числе НДС 6000 руб.).

Затраты на опытно-конструкторские работы, выполненные собственными силами: стоимость израсходованных материалов – 100 000 руб.; заработная плата – 120 000 руб.; отчисления на социальные нужды - 28 000 руб.; амортизация оборудования – 36 000 руб. общепроизводственные расходы - 23 000 руб.

В апреле 2018 г. при подведении итогов работ признано, что получен промышленный образец, подлежащий правовой охране. В мае 2018 г. организация подала заявку на получение патента. Патент выдан организации в августе 2018 г. Расходы, связанные с получением патента (патентная пошлина, услуги патентного поверенного, экспертиза заявки на выдачу патента) составили 22 000 руб.

3.4: Как отразить в учете отрицательную деловую репутацию, возникшую при приобретении предприятия как имущественного комплекса по цене 10 000 000 руб. - ниже, чем балансовая стоимость его активов (активы предприятия состоят из основных средств (6 000 000 руб.), дебиторской задолженности (1 500 000 руб.), товаров (4 200 000 руб.))?

<*> Для отражения операции по приобретению предприятия в учете организации открыт субсчет 08-9 к счету 08.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Отражено приобретение предприятия			
Отражены вложения в ОС, входящие в состав приобретенного предприятия			
Приняты к учету основные средства			
Принята к учету дебиторская задолженность, отраженная в передаточном акте			
Приняты к учету товары, переданные по передаточному акту			
Отражена отрицательная деловая репутация в составе прочих доходов			

3.5. Составить бухгалтерские проводки по следующим хозяйственным ситуациям.

ЗАО «Рассвет» приобрело у ОАО «Приборстрой» исключительные права на изобретение, подтвержденные патентом № 1258115. Стоимость патента, согласно договору, составила 93 600 руб. (с НДС). Договор об уступке исключительных прав на изобретение был зарегистрирован в Роспатенте. Затраты на регистрацию (в том числе оплата регистрационной пошлины) составили 500 руб. Оплата исключительных прав на изобретение и регистрационной пошлины произведена с расчетного счета организации. *Определить первоначальную стоимость объекта.*

3.6. Составить бухгалтерские проводки по следующим хозяйственным ситуациям:

а) На основании проведенной инвентаризации списан объект НМА, поскольку он более не используется для производственных целей (исключительное право на промышленный образец). Первоначальная стоимость объекта - 45 000 руб., амортизация. Начисленная к моменту выбытия - 44 500 руб. *Определить финансовый результат от выбытия НМА.*

б) Торгово-производственная компания «Швея» получила исключительно право на компьютерную программу для раскроя ткани сроком на 3 года на основании лицензионного договора с правообладателем ЗАО «Компьютер-Сервис» за 77 700 руб., в том числе НДС – ? руб. От продавца (правообладателя) получен счет-фактура № 45 от 16.10.2018 г. Для объекта исключительных прав на программу в соответствии с учетной политикой определен линейный способ начисления амортизации (с использованием в учете сч. 05). *Рассчитайте годовую норму амортизации, а также годовую и ежемесячную сумму амортизационных отчислений для данного объекта учета.*

3.7. Составить бухгалтерские проводки по продаже объекта нематериальных активов.

Данные для решения: На балансе ООО «Шанс» в составе нематериальных активов числится исключительное право на изобретение, подтвержденное патентом. Первоначальная стоимость данного нематериального актива - 110 000 руб., сумма начисленной амортизации, накопленной на счете 05, - 40 000 руб.

Согласно лицензионному договору ООО «Шанс» уступило исключительное право на это изобретение фирме «ТехИнвест».

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1.	Начислен доход от продажи исключительных прав на НМА	132 000
2.	Начислен НДС от реализации НМА	?
3.	Списана сумма начисленной амортизации	?
4.	Списана остаточная стоимость объекта НМА	?
5.	Определен финансовый результат от продажи	?
6.	Поступили платежи от покупателя исключительных прав	?

Тесты к теме 3.

1. В составе нематериальных активов не учитываются:

а) программы для ЭВМ, полезные модели, секреты производства (ноу-хау), различные объекты авторского права, объекты промышленной собственности, использование которых контролируется правообладателем, и

полностью отвечающие условиям их признания в бухгалтерском учёте;

б) организационные расходы; интеллектуальные и деловые качества персонала организации, его квалификация и способность к труду; права пользования объектом нематериальных активов, приобретённые лицензиатом без получения права собственности на результаты интеллектуальной деятельности; отрицательная деловая репутация (скидка с покупной цены приобретённого предприятия); имущественные взносы объектами нематериальных активов и основных средств по договору имущественного взноса в уставный (складочный) капитал и договору о совместной деятельности в форме простого товарищества (в учёте организаций-вкладчиков) и другие объекты финансовых вложений;

в) положительная деловая репутация приобретённого предприятия как имущественного комплекса; НИОК и ТР, законченные и сданные с прогнозируемым результатом; промышленный образец; полезная модель.

2. Деловая репутация приобретённого предприятия как имущественного комплекса:

а) представляет собой цену, заплаченную за отличительные характеристики, позволяющие оценить деловую привлекательность купленного предприятия как имущественного комплекса; положительная деловая репутация оценивается в сумме превышения покупной стоимости над балансовой стоимостью чистых активов купленного предприятия (сумма надбавки к объявленной цене) и включается покупателем в состав нематериальных активов, отрицательная – в сумме превышения балансовой стоимости чистых активов над покупной стоимостью купленного предприятия (сумма скидки с объявленной цены), принятой покупателем в качестве пассива;

б) оценивается в сумме разницы между стоимостью основных средств, купленных из имущества выставленного на продажу предприятия как имущественного комплекса по объявленной цене, и балансовой стоимостью указанных активов;

в) оценивается в соответствии с регламентациями ПБУ 14/2007 и направляется покупателем на увеличение или уменьшение балансовой стоимости чистых активов купленного предприятия пропорционально их балансовой стоимости при принятии имущества к бухгалтерскому учёту.

3. Срок полезного использования нематериальных активов устанавливается в пределах продолжительности функционирования организации-правообладателя:

а) в соответствии с периодом действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом или прогнозируемого (в том числе на основании экспертных расчётов) срока полезного использования. Для отдельных нематериальных активов продолжительность полезного использования определяется по показателям физического объёма выпущенной продукции или иного натурального показателя физических объёмов работ, выполнение которых ожидается в результате полезного использования указанных активов;

б) руководителем организации независимо от критериев, предусмотренных ПБУ 14/2007;

в) по наиболее существенным объектам нематериальных активов.

4. Переоценка нематериальных активов проводится в сроки и в порядке:

а) устанавливаемых коммерческой организацией самостоятельно;

б) по согласованию с местным органом самоуправления или налогового администрирования;

в) в соответствии с нормами ПБУ 14/2007 и в случаях, установленных законодательством РФ, но решение о переоценке нематериальных активов принимается руководителем организации.

5. Результаты переоценки нематериальных активов за отчётный период относятся:

а) на увеличение (уменьшение) добавочного капитала независимо от вариантов определения результатов переоценки активов за отчётный год;

б) на увеличение (уменьшение) нераспределённой прибыли или не возмещённых убытков организации за отчётный год;

в) прочие доходы, прочие расходы и добавочный капитал в зависимости от вариантов определения результатов переоценки нематериальных активов за отчётный год.

6. Нематериальные активы включаются в бухгалтерский баланс в оценке по восстановительной стоимости:

а) на начало отчётного года;

б) на любую внутригодовую отчётную дату по усмотрению руководителя организации;

в) на конец отчётного года; информация о результатах переоценки нематериальных активов за отчётный год приводится в пояснительной записке к бухгалтерской отчётности за отчётный год.

7. Организация вправе проверять нематериальные активы на обесценение в соответствии:

а) с допущениями, принятыми при формировании учётной политики и при наличии предварительно созданного резерва для возмещения убытков от обесценения активов;

б) необходимостью изменения оценочного значения нематериальных активов, поскольку изменился срок полезного использования активов или пересмотрен первоначальный прогноз поступления будущих экономических выгод от полезного использования активов;

в) нормами МСФО 36, 38, ПБУ 14/2007, ПБУ 21/2008.

8. Начисление амортизационных отчислений по нематериальным активам осуществляется:

а) непрерывно в течение срока их полезного использования;

б) в отчётных периодах, в которых признана сумма прибыли от продажи организации;

в) по объектам с определённым и неопределённым сроком полезного использования за исключением нематериальных активов, контролируемых

некоммерческими организациями.

9. К амортизируемым объектам нематериальных активов относятся:

а) активы с определённым сроком полезного использования;

б) активы коммерческих и некоммерческих организаций с определённым и неопределённым сроком полезного использования;

в) активы коммерческих организаций за исключением положительной деловой репутации.

10. Способы начисления амортизационных отчислений:

а) линейный с использованием коэффициента ускорения, равному трём;

б) линейный; уменьшаемого остатка; списания учётной стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; списания стоимости пропорционально физическому объёму продукции (работ);

в) линейный; уменьшаемого остатка; списания учётной стоимости нематериальных активов пропорционально физическому объёму производства или продаж продукции (работ).

11. Амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются:

а) за отчётный период, в котором объект нематериальных активов был принят к бухгалтерскому учёту, и начисление прекращается в зависимости от существенности суммы уценки активов, исчисленной по результатам их переоценки;

б) по амортизируемым и не амортизируемым нематериальным активам коммерческих организаций, кроме положительной деловой репутации, находящихся под контролем некоммерческих организаций, начиная от даты принятия активов к бухгалтерскому учёту и заканчивая датой их списания с бухгалтерского учёта;

в) по нематериальным активам с определённым сроком полезного использования, кроме нематериальных активов, состоящих в собственности некоммерческих организаций, начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия активов к бухгалтерскому учёту, и заканчивая отчётным

периодом, в котором произошло полное погашение их учётной стоимости или выбытие по другим причинам. При этом по нематериальным активам с неопределённым сроком полезного использования, контролируемых коммерческими организациями, и нематериальных активов в собственности некоммерческих организаций амортизационные отчисления не начисляются.

12. Сумма остаточной стоимости НИОК и ТР, полезное использование которых прекращено по разным причинам, а также НИОК и ТР, по которым в процессе выполнения установлена бесперспективность их продолжения, относится на:

а) текущие затраты по месту их предполагаемого полезного использования;

б) прочие расходы при формировании финансовых результатов организации;

в) общехозяйственные расходы или расходы по продажам.

Глава 4. Бухгалтерский учет материалов.

4.1 Понятие, классификация и задачи учета материально-производственных запасов (МПЗ).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01 от 09.06.2001 г.)

В качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

Под фактической себестоимостью единицы материально-производственных запасов понимаются:

- стоимость приобретения (п. 6) - при приобретении у других организаций и лиц за плату;
- фактическая производственная себестоимость изготовления (п. 7) - при их изготовлении собственными силами организации;
- оценка материально-производственных запасов учредителями организации как вклада в уставный капитал (п. 8) - при их взносе в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;

- рыночная стоимость безвозмездно полученного имущества (п. 9) - при безвозмездном получении, в том числе по договорам дарения материально-производственных запасов;

- стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией (п. 10) - при осуществлении товарообменных операций.

4.2. Учет поступления материалов и их оценка.

Фактической себестоимостью материально- производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

К фактическим затратам на приобретение материально- производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые поставщику (продавцу) в соответствии с договором

Д 10(15) К 60, 76;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально- производственных запасов

Д 10(15) К 76;

- таможенные пошлины и иные платежи

Д 10(15) К 76;

- за услуги по транспортировке материально- производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию грузов

Д 10(15) К 76, 60, 70, 69;

- расходы на приведение МПЗ в состояние, пригодное к использованию (сортировка, фасовка)

Д 10(15) К 23 70, 69;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально- производственных запасов.

НДС по приобретенным МЦ учитывается по:

Д 19 К 60, 76

Учетный процесс формирования фактической себестоимости материалов может осуществляться с применением счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или же непосредственно на счете 10 «Материалы». Рассмотрим подробнее эти варианты.

- Формирование фактической себестоимости материалов непосредственно на счете 10 «Материалы».

Все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении материалов, собираются по дебету счета 10 «Материалы». Внутри счета 10 могут быть открыты аналитические позиции для пообъектного учета запасов в разрезе учетных цен с выделением разниц между стоимостью запасов по этим ценам и фактической себестоимостью их приобретения (заготовления), т.е. отклонений в стоимости материальных ценностей.

- Формирование фактической себестоимости материалов с использованием дополнительных счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При таком варианте организация ведет учет материалов на счете 10 по учетным ценам.

Организациям предоставлено право самостоятельно устанавливать принципы формирования учетной цены. За учетную цену (по выбору организации) может быть принята, например:

цена поставщика;

фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца;

фиксированная цена, утверждаемая организацией на определенный период времени.

Любой выбранный метод должен быть закреплен в учетной политике организации.

При этом в дебете счета 15 собираются все расходы, связанные с приобретением материалов, т.е. отражается их покупная стоимость (фактическая себестоимость).

Разница между учетной и фактической ценами отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В конце отчетного месяца сумма разницы в стоимости приобретенных материально- производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления), и учетных ценах списывается:

Д 16 (15) К 15 (16) - отражено отклонение учетной цены от фактической себестоимости материалов.

Аналитический учет по счету 16 организуется по группам материальных ценностей с приблизительно одинаковым уровнем отклонений.

Накопленные на счете 16 дебетовые и кредитовые отклонения от учетных цен списываются (сторнируются) по дебету счетов учета производственных затрат. Списание учетных отклонений осуществляется, как правило, пропорционально стоимости использованных в производстве материалов (по учетным ценам). Допускается списание отклонений на затраты на производство (расходы на продажу) в месяце их выявления.

В случаях продажи организацией ненужных или излишних материальных запасов на сторону сумма отклонений, относящаяся к данным активам, списывается:

Д 91.2 К 16

Порядок списания выявляемых отклонений фактических расходов по приобретению материально- производственных запасов от их учетной цены устанавливается организацией самостоятельно при принятии учетной политики.

В отчетном бухгалтерском балансе сальдо счета 16 включается в стоимость материально- производственных запасов без отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета, т.е. присоединяется к стоимости остатка материально- производственных запасов или вычитается из нее.

Рассмотрим различные способы поступления МПЗ.

1. Поступление МПЗ от учредителей в качестве вклада в уставный капитал – по согласованной стоимости:

Д 10 (15) К 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

2. Оприходование МПЗ собственного производства – по фактической себестоимости:

Д 10 (15)К 20, 23.

3. Приняты к учету МПЗ, оприходованные как неисправимый брак – по цене возможной реализации:

Д 10 (15) К 28

4. Оприходованы излишки МПЗ по результатам инвентаризации – по рыночной стоимости:

Д 10 (15) К91.1.

5. Оприходованы МПЗ, полученные от разборки выбывающих основных средств – по рыночной стоимости:

Д 10 (15) К 91.1.

6. Поступили в переработку материалы заказчика – по договорной стоимости:

Д 003 «Материалы, принятые в переработку».

7. Поступление МПЗ по договору мены:

- оприходование поступивших МПЗ:

Д10 (15)К 60 (по стоимости обычной реализации);

- проведена встречная отгрузка ценностей (по стоимости, исчисленной исходя из обычной цены приобретения поступивших МПЗ):

Д 62К 90.1, 91.1;

- произведен зачет взаимных требований: Д 60К 62;

8. Организация может бесплатно получить имущество

Оприходование безвозмездно поступивших МПЗ отражается в учете следующим образом:

Д10 (15)К 98.2 – по рыночной цене.

При использовании МПЗ на производственные нужды:

Д 20, 23, 25, 26, 44 К 10, 16

Одновременно включается в состав внереализационных доходов стоимость МПЗ:

Д 98.2К 91.1.

4.3. Учет и распределение ТЗР.

В случае применения учетной цены (планово- расчетной) появляется необходимость в доведении стоимости материалов, списанных в производство и на другие цели до фактической себестоимости.

Для этого в конце месяца рассчитывают сумму отклонений в стоимости МЦ.

Для расчета суммы отклонений используют коэффициент ТЗР, который рассчитывается по формуле:

$$K_{\text{тзр}} = (\text{Сн } 16 \text{ сч.} + \text{ДО } 16 \text{ сч.}) / (\text{Сн } 10 \text{ сч.} + \text{ДО } 10 \text{ сч.})$$

Если отклонения отрицательные:

$$K_{\text{тзр}} = (\text{Сн } 16 \text{ сч.} + \text{КО } 16 \text{ сч.}) / (\text{Сн } 10 \text{ сч.} + \text{ДО } 10 \text{ сч.})$$

Отклонения рассчитываются не по каждому виду МЦ, а по их укрупненным группам (основное, вспомогательное производство, п/ф и т.д.).

Положительные суммы ТЗР (перерасход) списываются:

Д 20, 23, 25, 26, 44 К 16 (отрицательные отклонения списываются методом «Красное сторно»).

Пример расчета ТЗР.

Таблица 4.1.

Показатели, тыс.руб.	10 счет	16 счет
Сн	75	3
Поступило (ДО)	225	12

Итого	300	15
Израсходовано за месяц	120	
Ск	180	

$$K_{\text{тзр}} = (3+12)/(75 + 225)*100\% = 5\%$$

$$\text{Сумма ТЗР, подлежащая списанию на затраты производства} = 120*5\% =$$

6

Д 23 К 10 – 120 т.руб.

Д 23 К 16 – 6 т.руб

4.4. Оценка материально-производственных запасов при их отпуске в производство и ином выбытии.

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих способов:

- 1) по себестоимости каждой единицы;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО).

По себестоимости каждой единицы должны оцениваться драгоценные металлы, драгоценные камни и другие материалы, которые не могут заменять друг друга.

Способ оценки материалов по средней себестоимости предполагает ее определение по каждому их виду (группе) как частного от деления общей себестоимости вида (группы) материалов на их количество, складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и поступившим материалам в текущем месяце.

Периодом расчета средней себестоимости материально- производственных запасов считается календарный месяц.

Организации могут применять способ расчета скользящей средней (при

котором средняя цена рассчитывается по мере получения каждой дополнительной поставки). Обязательным условием применения указанного способа является определение средневзвешенной себестоимости запасов по состоянию на 31 декабря каждого отчетного года.

Оценка материалов способом ФИФО основана на допущении, что материалы используются в течение месяца в соответствии с последовательностью их приобретения, т.е. должны быть оценены и включены в себестоимость проданной продукции (работ, услуг) по себестоимости первых по времени приобретения материалов. Материалы, находящиеся в остатке на конец месяца, оцениваются, по фактической себестоимости последних по времени приобретения.

Способы оценки материалов могут применяться в организациях при соблюдении двух ограничений:

- 1) выбранный способ закреплен в учетной политике и действует в течение всего отчетного (финансового) года;
- 2) способ должен быть единым для группы (вида) материалов (запасных частей, топлива и т.п.).

Пример 2.

Таблица 4.2.

Показатели	Количество	Цена, т.р.	Сумма, т.р.
Сн	10	10	100
Поступило:	30		
1- ая партия	10	20	200
2- ая партия	10	15	150
3—я партия	10	30	300
Отпущено в производство	35		
Ск	5		

I. По методу средней себестоимости:

$(10 \cdot 10 + 10 \cdot 20 + 10 \cdot 15 + 10 \cdot 30) / 40 = 18,75$ т.р. – стоимость единицы материалов

$18,75 * 35 = 656,25$ т.руб. – отпущено за месяц

Д 20 К 10 – 656,25

Остаток – 93,75

II. По методу ФИФО:

$10 * 10 + 10 * 20 + 10 * 15 + 5 * 30 = 600$ т.руб. – отпущено за месяц

Остаток: $5 * 30 = 150$

4.5. Продажа и прочее выбытие.

1. Продажа излишних запасов:

Д 91.2К 10, 16 – списывается стоимость отгруженных покупателю излишних материальных ценностей и т.п.;

Д 76, 62К 91.1 – предъявлены счета к оплате;

Д 91.2 К 68 – на сумму НДС;

Д 91.9 (99), К 99 (91.9) – отражается финансовый результат от продажи

2. Выбытие в связи с недостачей или порчей:

Д 94 К 10, 16 – списывается стоимость недостающих и испорченных материальных ценностей;

Д 73.2 К 94 – относится стоимость недостающих ценностей на виновное лицо;

Д 73.2 К 98.4 – на разницу между учетной и рыночной стоимостью;

Д 50, 70 К 73.2 – погашение задолженности виновным лицом;

Д 98.4 К 91.1 – признание доходов.

Если виновное лицо не установлено или во взыскании с него отказано судом:

Д 91.2 К 94

3. Переданы МПЗ в переработку:

Д 10.7 «Материалы, переданные в переработку» К 10.

Задачи к теме 4.

4.1. Отообразить на счетах бухгалтерского учета операции по движению материалов.

Выписка из учетной политики организации. Расходы по приобретению и изготовлению материалов учитываются на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». В учете материалы отражаются на счете 10 «Материалы» по учетной цене, которая утверждается по каждому виду материалов ежегодно. Отклонения в стоимости материалов между фактическими и учетными ценами отражаются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». ТЗР учитываются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В конце месяца ТЗР и отклонения в стоимости материалов между фактическими и учетными ценами, учтенные на 16 счете, распределяются между остатками на складе и израсходованными материалами.

Учетная цена на материал А составляет 200 руб. за единицу. Остатки на счетах на начало месяца: счет 10 «Материалы» – 20 шт. х 200 руб. = 4000 руб., счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» – 600 руб.

№	Дата	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Д	К
1.	02.09.	Акцептован счет-фактура поставщика за поступивший материал А – 100 шт. х 210 руб. (без НДС)	21 000		
2.	02.09.	Начислить НДС 20%			
3.	02.09.	Акцептован счет-фактура транспортной организации за доставку материала А На сумму НДС	1 600		
4.	02.09.	Оприходованы поступившие на склад материалы:			
		- по учетным ценам;	20 000		
		- отклонения в стоимости материалов (сумму определить)	2600		
5.	05.09.	С расчетного счета задолженность погашена полностью:			
		- поставщику материала А;			
		- транспортной организации			
6.	05.09.	НДС принят к зачету			
7.	30.09.	Материал А по учетной стоимости израсходован на следующие нужды:			
		- основного производства – 100 шт.;	20 000		
		- вспомогательного производства - 10 шт.;	2 000		
		- управления производством – 5 шт.	1 000		
8.	30.09	Списаны ТЗР			
		- основного производства – 100 шт.;			

		- вспомогательного производства - 10 шт.;			
		- управления производством – 5 шт.			

Рассчитать коэффициент ТЗР, определить и списать отклонение в стоимости материалов.

4.2. Методы оценки материальных запасов.

В течение месяца были произведены следующие операции по движению материалов.

№ п/п	Показатели	Количество, кг	Цена, руб.	Сумма, руб.
1.	Остатки на начало месяца	10	100	1000
2.	Поступило за месяц:			
	1-я партия	20	110	2200
	2-я партия	30	120	3600
	3-я партия	40	130	5200
3.	Итого	100		12000
4.	Расход	80		

Оценить себестоимость израсходованных материалов и остатков материалов на конец месяца по методам: средней себестоимости, ФИФО. При каком из методов себестоимость израсходованных материалов будет наибольшей в условиях инфляции, а стоимость остатков материалов наименьшей?

4.3. Отразить на счетах бухгалтерского учета операции по движению материалов.

Выписка из учетной политики организации. В учете материалы отражаются на счете 10 «Материалы» аналитический субсчет 11 «Материалы» по учетной стоимости, равной цене поставщика. ТЗР учитываются на счете 10 «Материалы» аналитический субсчет 12 «ТЗР» (счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в учете).

Остатки на счетах на начало месяца: счет 10.1 «Материалы» - 500 руб., счет 16 - 40 руб.

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Д	К
1.	Оприходованы поступившие от поставщика материалы на склад, в т.ч. НДС (20%), всего	5 084,75		
	- стоимость материалов			
	- НДС			
2.	Акцептован счет-фактура транспортной организации за доставку материалов, в т.ч. НДС (20%), всего	960		
	- стоимость услуг			
	- НДС			
3	Списана учетная стоимость материалов	5000		
4	Списаны отклонения фактической стоимости материалов от учетной стоимости			
5.	НДС принят к зачету			
6.	Отпущены со склада и израсходованы на производственные нужды материалы (по учетным ценам):			
	- на нужды основного производства	3 000		
	- на обслуживание производства	700		
7.	Списаны отклонения в стоимости израсходованных материалов:			
	- на нужды основного производства (Ктзр*3000)			
	- на обслуживание производства			
8.	С расчетного счета перечислена задолженность поставщику			

4.4. Отообразить на счетах бухгалтерского учета операции по движению материалов.

Выписка из учетной политики организации. Расходы по приобретению и заготовлению материалов учитываются на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». В учете материалы отражаются на счете 10 «Материалы» по учетной стоимости, равной цене поставщика. ТЗР учитываются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В конце месяца ТЗР по материалам распределяются между остатками на складе и расходом на производственные цели.

Остатки на счетах на 01.09: счет 10 «Материалы» – 3000 руб., счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» – 210 руб.

№	Дата	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Д	К
1.	02.09.	С расчетного счета перечислена предоплата поставщику за материалы (в т.ч. НДС 20%)	24000		
2.	10.09.	Акцептован счет-фактура поставщика за материалы (в т.ч. НДС)	36000		
3.	10.09.	Произведен взаимозачет расчетов с поставщиком по авансам выданным	24000		
4.	10.09.	Акцептован счет-фактура транспортной организации за доставку материалов (в т.ч. НДС 20%) 2 847,46			
5.	10.09.	На складе оприходованы материалы по учетной	28000		

		стоимости			
6.	10.09.	К учету принимаются ТЗР			
7.	10.09.	НДС принят к зачету			
8.	30.09.	Материалы израсходованы на следующие нужды:			
		- на производство продукции	15 000		
		- на текущий ремонт станка основного производства	10 000		
9	30.09	Списана часть ТЗР на основное производство			
		Списана часть ТЗР на ОПР			

Рассчитать коэффициент ТЗР, определить и списать отклонение в стоимости материалов.

4.5. *Отразить на счетах бухгалтерского учета операции по движению материалов.*

Данные для решения: Выписка из учетной политики организации. Расходы по приобретению и заготовлению материалов учитываются на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». В учете материалы отражаются на счете 10 «Материалы» по оптовым ценам поставщиков. ТЗР учитываются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». В конце месяца ТЗР по материалам распределяются между остатками на складе и расходом на производственные цели.

Остатки на счетах на начало месяца: счет 10 «Материалы» - 1750 руб., счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» - 165 руб.

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма
1.	Акцептован счет-фактура поставщика за поступившие от поставщика материалы, в т.ч. НДС (20%), всего	10200
2.	Начислена заработная плата рабочим, занятым разгрузкой материалов	1000
3.	Начислены взносы во внебюджетные фонды (31%)	?
4.	Оприходованы материалы на склад по учетным ценам	?
5.	Выявлено отклонение в стоимости материалов	?
6.	Реализованы материалы на сторону:	
	- списана учетная стоимость материалов	3000
	- списано отклонение в стоимости материалов	?
7.	Отражена задолженность покупателей за реализованные материалы, в т. ч. НДС (20%)	5400
8.	Начислен НДС (20%) с реализации	?
9.	Выявлен финансовый результат от реализации материалов	?

Тесты к теме 4.

1. Покупная стоимость материальных запасов, принятых к бухгалтерскому учёту, применяется для оценки:

а) поступивших материальных запасов независимо от форм их приобретения;

б) материальных запасов, поступивших в виде вкладов учредителей в уставный (складочный) капитал, а также участников договора о совместной деятельности в форме простого товарищества;

в) материальных запасов, поступивших за плату по договорам поставки и другим возмездным договорам.

2. Стоимость материальных запасов собственного производства оценивается:

а) по фактической производственной себестоимости;

б) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;

в) выбор фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости для оценки указанных выше материальных запасов в бухгалтерском учёте является правом организации и закрепляется в его учётной политике.

3. Затраты на заготовление и приобретение материальных запасов учитываются:

а) на бухгалтерском счёте **15** «Заготовление и приобретение материальных ценностей» с последующим обособлением ТЗР на бухгалтерском счёте **16** «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;

б) непосредственно на бухгалтерском счёте **10** «Материалы» независимо от удельного веса ТЗР в общей сумме затрат на процесс приобретения материальных запасов;

в) совокупной суммой ТЗР, учтённой в отчётном периоде на бухгалтерском счёте **10** «Материалы», полностью относимой на затраты основного производства.

4. Материальные запасы, выбывшие из хозяйственного оборота и

списанные с бухгалтерского учёта, оцениваются:

а) по учётной стоимости;

б) по фактической себестоимости приобретения и фактической (нормативной, плановой) производственной себестоимости запасов собственного производства;

в) по учётной стоимости за минусом возвратных отходов по ценам возможного использования.

5. Суммы распределённых ТЗР относятся:

а) на те же затраты, на которые отнесена учётная стоимость материальных запасов, израсходованных по целевому назначению, тем самым формируется фактическая себестоимость приобретения выбывших запасов;

б) на затраты основного производства независимо от целевого расходования материальных запасов;

в) на финансовые результаты обычной деятельности организации или, по решению руководства организации, на уменьшение нераспределённой прибыли.

6. Стоимость материальных запасов в оценке по фактической себестоимости приобретения, выбывших в связи с предоставлением займа другим организациям в натуральной форме, а также по случаю передачи материальных запасов организацией-учредителем государственному (муниципальному) унитарному предприятию взноса в его уставный фонд, включается в состав:

а) финансовых вложений;

б) прочих расходов;

в) доходов будущих периодов.

7. Проданные материальные запасы списываются с бухгалтерского учёта в оценке по:

а) текущей рыночной стоимости возможной продажи;

б) фактической себестоимости приобретения;

в) расчётным (плановым) ценам.

8. Специальная оснастка и специальная одежда в оценке по фактической себестоимости приобретения списываются с бухгалтерского учёта:

а) только на дату их отпуска со склада в эксплуатацию;

б) только на дату их выбытия в связи с полным физическим износом или по иным причинам;

в) одним из трёх способов: полностью на дату отпуска указанных активов со склада в эксплуатацию (количественный учёт этих активов ведётся на отдельных забалансовых счетах); полностью на дату выбытия специальной одежды из эксплуатации; равномерно в течение всего полезного срока эксплуатации специальной оснастки.

9. Материальные запасы в российском бухгалтерском балансе в бухгалтерском балансе на конец отчётного года учитываются в оценке по:

а) текущей рыночной стоимости (переоцениваются);

б) фактической себестоимости приобретения;

в) остаточной стоимости с предварительным созданием или доначислением резерва под снижение стоимости материальных запасов.

10. Резерв под снижение стоимости материальных запасов определяется:

а) в сумме разницы между стоимостью остатков материальных запасов на конец отчётного года, по которым на указанную отчётную дату произошло существенное понижение текущих рыночных цен, в их оценках по фактической себестоимости и текущей рыночной стоимости возможной продажи на ту же отчётную дату;

б) в сумме результатов переоценки остатков материальных запасов, учтённых на конец отчётного года на субсчетах к сч. 10 «Материалы» по их текущей рыночной стоимости на ту же отчётную дату.

11. Сумма резерва под снижение стоимости материальных запасов списывается с бухгалтерского учёта:

а) одновременно с выбытием материальных активов, по которым был сформирован резерв под снижение их текущей рыночной стоимости;

б) в начале следующего за отчётным года в общей сумме сальдо, учтённого на сч. 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

в) в конце отчётного года на сумму сальдо резерва, созданного в предыдущем отчётном году.

Глава 5. Учет затрат на производство

Расходами согласно ПБУ 10/99 признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

Затраты на производство являются текущими (в отличие от капитальных) и включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся независимо от времени оплаты.

5.1. Группировки производственных затрат.

Затраты, включаемые в затраты на производство продукции, группируются по двум основным признакам:

- что и сколько израсходовано на производство;
- на что произведены затраты.

Группировка затрат по экономическим элементам производится по первому признаку, охватывает производственное использование всех хозяйственных ресурсов организации и является единой для всех отраслей экономики.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена и группировка по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

По экономическому элементу «Материальные затраты» учитывается стоимость сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующей продукции и кооперированных услуг, использованных непосредственно для производства

продукции. Кроме того, к материальным затратам относят стоимость вспомогательных материалов, запчастей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, топлива, энергии и других материальных ценностей, израсходованных на другие производственные и хозяйственные нужды (например, на осуществление контроля за качеством выпускаемой продукции или на ремонт оборудования), а также затраты вспомогательных материалов, израсходованных на упаковку произведенной продукции.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, вычитается стоимость возвратных отходов (остатков сырья, материалов, полуфабрикатов и др.), образовавшихся в процессе производства продукции и полностью или частично утративших потребительские свойства исходных ресурсов.

В экономический элемент «Затраты на оплату труда» включают расходы по оплате труда, в том числе на основную и дополнительную заработную плату штатного и внештатного персонала, а также премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты.

В экономическом элементе «Отчисления на социальные нужды» отражаются установленные законодательством обязательные отчисления от затрат на оплату труда во внебюджетные фонды социального страхования, пенсионный, медицинского страхования.

В экономический элемент «Амортизация» включается сумма амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности.

К экономическому элементу «Прочие затраты» относятся затраты, которые не вошли в предыдущие экономические элементы: платежи за полученную лицензию на право пользования патентом, ноу-хау, плата за аренду основных средств, за подготовку и переподготовку кадров, затраты на командировки, плата сторонним организациям за сторожевую и пожарную охрану и др.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты группируются и учитываются по статьям калькуляции. Данная группировка производится по второму основному признаку - «на что произведены затраты». Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции определяются отраслевыми методическими рекомендациями. В зависимости от специфики производства организация может корректировать предлагаемую группировку.

Организации, осуществляющие промышленную деятельность используют типовую группировку затрат, которая содержит следующие статьи:

- 1) сырье и материалы;
 - 2) возвратные отходы (вычитаются);
 - 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
 - 4) топливо и энергия на технологические цели;
 - 5) заработная плата основных производственных рабочих;
 - 6) отчисления на социальные нужды;
 - 7) затраты на подготовку и освоение производства;
 - 8) общепроизводственные расходы;
 - 9) общехозяйственные расходы;
 - 10) потери от брака;
 - 11) прочие производственные затраты
- Итого производственная себестоимость продукции
- 12) расходы на продажу
- Итого коммерческая (полная) себестоимость продукции.

5.2. Учет затрат на обслуживание производства и управление.

Затраты на содержание, организацию и управление производством формируются на двух уровнях: производственных подразделений (цехов,

хозяйств) и организации (администрации, функциональных служб и общехозяйственных подразделений и отделов).

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств включаются в состав общепроизводственных (общецеховых) затрат. Их учет ведется на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы».

В машиностроении, а также в организациях других отраслей экономики, оснащенных большим количеством единиц оборудования, машин и механизмов, затраты, связанные с их содержанием, учитываются на отдельном субсчете «Затраты по содержанию и эксплуатации машин и оборудования».

Наиболее типичная номенклатура включает следующие статьи:

- амортизация производственного оборудования, машин, механизмов транспортных средств;
- затраты на ремонты указанных объектов основных средств;
- затраты на содержание персонала, занятого текущим обслуживанием и текущим ремонтом оборудования, машин, механизмов, транспортных средств;
- затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов (погрузка, перевозка по ходу технологических процессов деталей, узлов, материалов, строительных конструкций и т.п.);
- другие затраты (в том числе на топливо и энергию всех видов, расходуемых на приведение транспортных средств в рабочее состояние, если такие затраты не учитываются непосредственно на счетах 20, 23, 29).

Помимо затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, машин, механизмов и транспортных средств в состав общепроизводственных включаются затраты на обслуживание, организацию производства и управления им. Типичная номенклатура представлена следующими статьями:

- содержание аппарата управления цеха;

- содержание прочего цехового персонала;
- амортизация зданий, сооружений, относящихся к основным средствам производственного подразделения;
- содержание указанного выше имущества;
- все виды ремонтов зданий, сооружений, относящихся к основным средствам производственных подразделений;
- затраты на испытания, опыты и исследования, рационализацию и изобретения;
- затраты на охрану труда и технику безопасности;
- потери от простоев;
- потери от порчи материальных ценностей при их хранении в производственных подразделениях (фактические потери в пределах норм естественной убыли);
- потери от недоиспользования комплекта деталей, узлов и технологической оснастки;
- недостача материальных ценностей и незавершенного производства (в пределах норм естественной убыли материалов, топлива, сырья, продуктов);
- прочие непроизводительные затраты;
- прочие затраты, не предусмотренные предыдущими статьями.

В течение отчетного периода затраты «собираются»:

Д 25 К 02, 05, 10, 16, 21, 23, 29, 43, 60, 69, 70, 76, 79, 96, 97.

В конце отчетного периода учетная сумма общепроизводственных расходов относится по назначению.

Организацией списана учетная в отчетном периоде сумма общепроизводственных затрат:

1. на себестоимость внутреннего брака;

Д 28 К 25

2. в состав затрат на производство, работ, услуг:

Д 20, 23 29 К 25

В многономенклатурных производствах общепроизводственные затраты

относятся в себестоимость отдельного продукта труда расчетным путем: пропорционально показателям, принятым учетной политикой:

- Основной заработной плате производственных рабочих;
- Времени работы основных производственных рабочих;
- Количеству выпущенной продукции;
- Затратам производства по переделу;
- Отработанным каждой группой машин машиночасам (машиносменам)

Чаще всего в качестве расчетного показателя используется оплата труда производственных рабочих (без доплат по премиальным системам). Этот показатель можно считать приемлемым, если продукты труда разных наименований имеют примерно равную трудоемкость.

К общехозяйственным расходам относятся затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом, т.е. на обслуживание, организацию финансово- хозяйственной деятельности и управление на уровне организации в целом.

Номенклатура статей общехозяйственных затрат практически является типовой единой во всех промышленных отраслях экономики, в других отраслях номенклатура общехозяйственных затрат мало отличается.

Общехозяйственные затраты делятся на четыре группы:

1. расходы на управление организацией (заработная плата аппарата управления организацией, командировки и перемещения, содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны, прочие затраты);

2. общехозяйственные расходы (затраты на содержание прочего общехозяйственного персонала, амортизацию основных средств общехозяйственного назначения, содержание и все виды ремонтов зданий, сооружений и других основных средств общехозяйственного назначения, производство испытаний, опытов, исследований, содержание общехозяйственных лабораторий, изобретательство и технические усовершенствования (некапитального характера), охрану труда, подготовку

кадров, организованный набор рабочей силы, прочие затраты);

3. сборы;

4. непроизводительные потери общехозяйственного характера (потери от простоев по вине организации, от порчи материалов и продукции при хранении на складах организации, недостачи материалов и продукции при хранении на складах организации в пределах норм естественной убыли, прочие непроизводительные расходы - некомпенсируемые из различных источников).

В течение отчетного периода затраты отражаются:

Д 26 К02, 05, 10, 16, 23, 29, 60, 70, 69, 76, 79

В конце отчетного периода счет 26 закрывается, т.е. общехозяйственные затраты относятся по назначению.

Организацией распределена на затраты основного производства сумма общехозяйственных затрат:

Д 20 К 26- при калькулировании производственной себестоимости по полной номенклатуре статей калькуляции,

Д 90.2 К 26 - при калькулировании производственной себестоимости по сокращенной номенклатуре статей калькуляции.

Общехозяйственные расходы в многопрофильных производствах распределяются в затраты на производство отдельного продукта труда по аналогии с распределением общепроизводственных затрат.

5.3. Учет потерь от брака.

Брак – продукция, выполненная с нарушением установленных ГОСТов, ТУ, рабочих чертежей, схем, рецептур.

Факт забраковки продукции регистрируют работники ОТК.

Затраты на брак и суммы потерь от брака учитываются на собирательно-распределительном счете 28 «Брак в производстве».

Сумма потерь от брака, учтенная в отчетном периоде, относится в

затраты на производство и распределяется между всеми изделиями (пропорционально нормативным прямым затратам на выпуск продукции или прямым счетом, если это возможно).

Неисправимый (окончательный) брак. Составляется калькуляция на изготовление, включая последнюю технологическую операцию, на которой был выявлен брак

Д28 К10, 16, 70,69, 41,43 – расходы по исправлению брака.

Д 10 К 28 – получены отходы от переработки изделий (по ценам возможного использования)

Д73.2 К28 – отражена сумма, подлежащая удержанию с виновного лица.

Д20, 23, 29 К28 – учтены потери от брака (остаток после удержания).

В фактическую производственную себестоимость отдельных изделий сумма потерь от брака включается самостоятельной статьей калькуляции.

5.4. Объекты и методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Процесс формирования и последующего обобщения производственных затрат на обычные виды деятельности в отражается на калькуляционных (сч. 20- 23, 29) и собирательно- распределительных бухгалтерских счетах (25, 26, 28).

Организации с моногенными типами производств могут учитывать затраты на обслуживание производства и управление непосредственно на счете 20.

Объекты учета затрат - это места возникновения этих затрат: организация в целом, производство, технологические процессы, цехи, участки, агрегаты, стадии, переделы, бригадокомплекты и т.п.

Объект калькулирования— это работы, услуги предприятий, подразделений, фаз, технологических переделов, процессов, стадий, переходов, себестоимость которой калькулируется.

5.5. Основные принципы калькулирования в условиях применения различных методов производственного учета.

Показный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в индивидуальном и серийном производствах, а также в экспериментальных, ремонтных, инструментальных и других вспомогательных производствах всех отраслей промышленности. Наибольшее распространение показный метод получил в машиностроении с индивидуальным производством сложного оборудования, машин, агрегатов, реакторов и т.п.

Объектом учета затрат в этих производствах являются отдельные заказы, открываемые на одно изделие или серию изделий. Прямые затраты относят непосредственно на заказы, а косвенные после предварительного обобщения по местам их возникновения и экономическому содержанию распределяют пропорционально принятой базе по отдельным заказам.

В практике производственного учета применяется несколько вариантов показного метода. Чаще всего полная себестоимость заказа в целом определяется по его окончании. При этом в серийном производстве не калькулируется себестоимость каждого изделия, входящего в заказ. В производствах крупных единичных изделий длительным технологическим циклом для сокращения калькуляционного периода определяют себестоимость отдельных технологических и монтажных частей изделия в соответствии с установленной комплектацией. Могут калькулироваться и частичный выпуск, и комплекты одинаковых деталей для разных изделий, и полный выпуск запасных частей ограниченной номенклатуры и специального назначения.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции преобладает в производствах с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт, с комплексным использованием сырья, где производственный процесс состоит из отдельных стадий технологического цикла с самостоятельной технологией и организацией

производства: черная и цветная металлургия, химическая и текстильная промышленность, нефтепереработка и производство стройматериалов и др.

Объектом учета затрат является передел.

Передел — это часть технологического процесса (совокупность технологических операций), заканчивающаяся получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону. В результате последовательного прохождения, исходного материала через все переделы получают готовую продукцию.

В промышленности применяется два варианта сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции — бесполуфабрикатный и полуфабрикатный.

Учет затрат на производство *при бесполуфабрикатном варианте* ведется без бухгалтерского перечисления себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из одного структурного подразделения в другое (из цеха в цех). Контроль за движением полуфабрикатов внутри и между цехами осуществляется бухгалтерией оперативно, в натуральном выражении, без записей на бухгалтерских счетах. При этом варианте сводного учета затрат на производство себестоимость единицы готовой продукции формируется путем суммирования затрат цехов (переделов).

При *полуфабрикатном варианте* учет осуществляется с перечислением себестоимости полуфабрикатов собственного производства при передаче их из цеха в цех в системе счетов бухгалтерского учета. При этом калькулируется себестоимость не только продукта по предприятию в целом, но и продукции отдельных цехов (полуфабрикатов, деталей, узлов), передаваемой другим цехам для обработки или для сборки.

Попроцессный метод чаще всего применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, горнорудной, газовой, нефтяной и др.) и энергетике, т.е. в отраслях характеризующихся массовым типом производства, непродолжительным производственным циклом,

ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции, единой единицей измерения и калькулирования, полным отсутствием либо незначительными размерами незавершенного производства. В итоге выпускаемая продукция является одновременно объектом учета затрат объектом калькулирования.

5.6. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Нормативная база производственного учёта представляет собой систематизированный комплекс нормативных (лимитированных) количественных и стоимостных показателей рационального потребления хозяйственных средств во всех видах обычной деятельности предприятия, составляющий методологическую основу нормативного производственного учёта и обеспечивающий его управленческие аспекты.

На промышленных предприятиях комплекс нормативной первичной документации включает две группы документов: *техническую и экономическую.*

В качестве *производственной технологической* нормативной документации используются:

- спецификации деталей и сборочных соединений, полуфабрикатов, изготавливаемых производственными подразделениями, и прилагаемых к ним спецификаций материалов и покупных комплектующих изделий по типоразмерам (наименованиям и техническим характеристикам) в натуральных единицах, расходуемых на изготовление указанной продукции – в той или иной форме (в зависимости от профильной деятельности) применяется всеми промышленными предприятиями;
- спецификации деталей и сборочных соединений на сборку изделий и прилагаемые к ним спецификации материалов и покупных комплектующих изделий по учётным группам (общему наименованию, например, чугун серый - всего, сталь холоднокатаная - всего, крепёжные детали – всего)–

применяются в машиностроении, металлообработке, деревообработке, предприятиях по ремонту механического и энергетического оборудования, транспортных средств, другой техники;

- спецификации полуфабрикатов собственного производства и покупных в продуктах труда - лёгкая, пищевая отрасли промышленности, производство стройматериалов, техническое обслуживание и капитальный ремонт оборудования, зданий, сооружений, транспортных средств;

- спецификации производственных технологий - энергетика, добыча полезных ископаемых, транспортные предприятия, НИОК и ТР, работы по охране природной среды; единый тарифно-квалификационный справочник работ и рабочих профессий, а также аналогичные отраслевые документы; маршрутные карты изготовления продуктов труда по местам прохождения каждого технологического процесса («технологическая проводка») – применяются во всех промышленных предприятиях;

- ведомости норм расхода двигательной (силовой) энергии различных видов в натуральных измерителях по технологическим процессам и конечным продуктам труда – применяются во всех промышленных предприятиях; ведомости норм комплектов инструментальной оснастки, рассчитанных по технологическим процессам и конечным продуктам труда – применяются во всех промышленных предприятиях;

- технологические карты.

Комплекс *экономической* первичной нормативной документации содержит:

- кодификаторы объектов учёта затрат и объектов калькулирования нормативной производственной себестоимости продуктов труда по видам деятельности;

- кодификаторы центров затрат и центров ответственности;

- кодификаторы изменений текущих норм и нормативов по элементам затрат, инициаторам, факторам, наименованиям продуктов труда и центрам ответственности;

- коэффициенты отклонений от текущих норм и нормативов по факторам, элементам затрат, статьям смет затрат на обслуживание видов деятельности и управление, центрам затрат и центрам ответственности;

- номенклатуры – ценники расчётных цен на сырьё, материалы, топливо, энергию, горюче-смазочные материалы, предметы инструментальной оснастки, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, объекты основных средств, учитываемых в составе материалов;

- номенклатуры-ценники внутрихозяйственных расчётных цен на работы и услуги вспомогательных и обслуживающих подразделений;

- номенклатуры - ценники расчётных цен на транспортные, ремонтные работы и работы по переработке сырья и материалов, выполняемые сторонними организациями;

- ведомости – расчёты нормативных коэффициентов распределения затрат на снабженческую деятельность по кодам учётных групп сырья, материалов, покупных полуфабрикатов, распределения косвенных затрат по объектам калькулирования;

- номенклатуры- ценники внутрихозяйственных расчётных цен на готовую продукцию;

- копии штатного расписания и других документов по оплате труда административного, управленческого и другого персонала, количество, должности и месячные должностные оклады которого лимитируются руководителем предприятия;

- портфель нормативных калькуляций производственной себестоимости по всей номенклатуре продуктов труда, предназначенных для продажи;

- нормативные калькуляции продукции производственных подразделений (по статьям прямых затрат);

- сметы затрат на обслуживание видов деятельности и управление по детализированным однородным статьям (на затраты по содержанию и эксплуатации оборудования и машин, общецеховым, управленческим, общехозяйственным);

- сметы текущих затрат на природоохранную деятельность по видам работ;

- сметы текущих затрат на работы по обеспечению качества профильной и иной продукции.

Под нормой расхода хозяйственных средств понимается научно обоснованный минимальный предел их пооперационного производственного и непроизводственного потребления в натуральных измерителях, предопределяющий научно обоснованное ограничение их фактического расхода на все виды деятельности хозяйствующего субъекта.

В нормативных базах производственного учёта *основная группа нормативов* должна быть представлена расходом в натуральных измерителях:

- сырья, основных и вспомогательных материалов, производственной тары, покупной комплектующей продукции по технологическим операциям производственного цикла и накопительными итогами по деталям, сборочным соединениям, полуфабрикатам собственного производства, в целом на конечные продукты труда, предназначенные для продажи и внутрихозяйственного потребления - в подразделениях основного производства и металлообрабатывающих подразделениях вспомогательных производств (включая собственное производство запасных частей к оборудованию, машинам и транспортным средствам);

- ГСМ, запасных частей, автопокрышек, колёсных пар, вспомогательных материалов, строительных материалов и конструкций, покупной комплектующей продукции технологическим операциям и видам работ – в транспортных и ремонтных подразделениях вспомогательных производств;

- сырья, основных и вспомогательных материалов, кормов, покупной сельскохозяйственной продукции, полуфабрикатов собственного производства, покупной комплектующей продукции по технологическим операциям и в целом на работы промышленного и непромышленного характера – в подразделениях обслуживающих производств и хозяйств;

- вспомогательных материалов, тары и тарных материалов по технологическим операциям в снабженческой и сбытовой видах обычной деятельности - в подразделениях служб снабжения и сбыта продукции;

- вспомогательных материалов, объектов основных средств, учитываемых в составе материалов, топлива и энергии на хозяйственные нужды - в производственных и непроизводственных подразделениях, административных, управленческих, технических, снабженческих, сбытовых и других функциональных службах;

- топлива и энергии на технологические нужды по однородным группам оборудования, машин, внутри по технологическим процессам, видам работ, полуфабрикатам собственного производства, группам деталей, сборочных соединений, конечным продуктам труда – в подразделениях основного, вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств;

- пооперационные нормы времени на единицу сдельной работы, нормированные задания в ч/часах и физических объёмах работы для основных рабочих – повременщиков и накопительными итогами по деталям, сборочным соединениям и продуктам труда в целом – в подразделениях основного, вспомогательных и обслуживающих производств.

В качестве *дополнительной группы* норм и нормативов выделяются:

- выход единицы полуфабрикатов собственного производства, деталей, продуктов труда из сырья и материалов (в автомобилестроении, например, автомобиль в снаряженном состоянии, т.е. готовый к продаже);

- продолжительность или трудоёмкость производственного цикла в норма/часах; применяемость комплектующих покупных изделий и полуфабрикатов собственного производства на сборочную единицу в натуральных единицах;

- расход шихтовых материалов, нормативного угара литья, выхода и подетально-узлового расхода отливок и поковок собственного производства (литейные и кузнечные цехи).

• «чёрный» и «чистый» вес деталей, припуска на обработку, коэффициенты использования основных материалов – применяются чаще всего в машиностроении и металлообработке для нормирования расхода конструкционных (основных) материалов.

В области *природоохранной деятельности* нормативную базу производственного учёта необходимо дополнить нормами и нормативами затрат:

- предельно допустимых концентраций вредных веществ;
- предельно допустимых выбросов и сбросов;
- газо-пылеочистки;
- очистки сточных вод;
- рекультивации земель.

Нормативная калькуляция продукта труда представляет собой калькуляцию
онную таблицу (ведомость, англ., Costs sheet),
в которой приводится стоимостный свод (цифровые и текстовые данные, обобщённые в одно целое и расположенные в известном порядке)
производственных затрат по номенклатуре калькуляционных статей производс
твенной себестоимости единицы *продукта труда,*
рассчитанных в соответствии с текущими нормами и нормативами затрат,
действующими на начало отчётного периода в принятой оценке.

Формы нормативной калькуляции и номенклатуры калькуляционных статей (с определённой расшифровкой наиболее ёмких статей прямых затрат в натуральных и стоимостных измерителях или без неё) рекомендуются корпоративными нормативными документами и является объектами учётной политики предприятия.

В производственных подразделениях вспомогательных производств нормативные калькуляции рассчитывают на:

- изготавливаемые различными сериями типовые инструменты, пресс-формы, штампы, специальные станки и другие единицы технологической оснастки для собственного потребления и по заказам сторонних организаций

на технологическое оснащение - по цехам, деталям, сборочным соединениям, каждому наименованию единиц технологической оснастки;

- единицы ремонтной сложности - по ремонтным технологическим процессам каждой однородной группы объектов основных средств;

- технологические единицы (наименования) энергоносителей - по технологическим процессам, цехам и единицам учёта: 1000 кВт час электроэнергии, 1000 куб. м. воды, 1000 куб. м сжатого воздуха, 10 Гкал тепла и др.;

- технологические единицы видов транспортных работ - по расстояниям, типам, видам транспортных работ, выполняемым соответствующими транспортными хозяйствами, т/км, машино-часам, локомотиво-часам, вагоно-операция, нормо-машино-час и др.;

- группы запасных частей на одномодульные и конструктивно однородным виды оборудования и машин - по комплектам или отдельным наименованиям деталей и сборочным соединениям (внутри групп), цехам-изготовителям;

- строительные конструкции и детали – по наименованиям, цехам – изготовителям.

Учёт изменений текущих нормативов – неотъемлемая составляющая нормативно-производственного учёта независимо от отраслевых особенностей производственного предприятия.

Учётная информация об изменениях текущих норм и нормативов должна содержать сведения об экономических результатах фактически внедрённых научно-технических, организационных и других мероприятий, направленных на техническое развитие производства и системное снижение его затратности.

Отклонениями от текущих норм и нормативов затрат на все виды обычной деятельности в нормативном производственном учёте признаются фактические затраты хозяйственных средств сверх(перерасход) или ниже (экономия) пределов, установленных действующими нормами и

нормативами затрат.

Для формирования информации об отклонениях от норм и нормативов затрат в системе производственного учёта и внутрихозяйственной отчётности необходимо включить в нормативную базу кодификаторы возможных отклонений от текущих норм и нормативов затрат.

$$\Phi C = HC +/- OH +/- IN$$

5.7. Понятие готовой продукции и ее оценка в бухгалтерской отчетности.

Готовая продукция (ГП) – конечный результат производственного процесса. Продукция считается готовой, если она прошла полный цикл производства, контроль на соответствие стандартам или ТУ и сдана выпускающими цехами на склад и оформлена приемо-сдаточной документацией.

Готовая продукция принимается к бухучету согласно приемо-сдаточным накладным.

Оценка готовой продукции:

- По производственной фактической себестоимости продукции, равной сумме всех затрат на изготовление изделий. Применяется в организациях индивидуального производства или в организациях с ограниченной номенклатурой массовой продукции, когда выпуск и реализация изделий происходит ежедневно.

- По нормативной (плановой) производственной себестоимости. При этом определяют и отдельно учитывают отклонения фактической себестоимости за отчетный месяц от учетной цены.

5.8. Учет выпуска ГП.

Планом счетов бухгалтерского учета рекомендуются два варианта учета

выпуска из производства готовой продукции: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или счета 43 «Готовая продукция».

Выбранный вариант утверждается в учетной политике организации.

Учет выпуска готовой продукции непосредственно на счете 43:

Бухгалтерский учет движения готовой продукции ведется на активном инвентарном сальдовом счете 43 «Готовая продукция».

Д 43 К 20, 23 – отражено оприходование готовой продукции по учетным ценам,

Д43 К20, 23 (или сторно) – после составления калькуляции списываются отклонения между фактической и учетной стоимостью,

Д90.2 К43 – списана готовая продукция при продаже.

Учет выпуска готовой продукции с использованием счета 40:

Если учетной политикой организации регламентирован учет выпуска готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то в дебете указанного счета учитывается фактическая производственная себестоимость, а в кредите эти обороты относятся на стоимость принятой на учет готовой продукции (работ, услуг) по учетным ценам и на увеличение (уменьшение) себестоимости проданной продукции.

Учет готовой продукции при указанном варианте ведется в учетных ценах. В этой же оценке отражается сальдо готовой продукции на конец отчетного периода в бухгалтерском балансе.

Д40 К20, 23 – отражен выпуск продукции по фактической себестоимости,

Д43 К40 – отражено оприходование на склад готовой продукции по учетным ценам,

Д90.2 К43 – списана готовая продукция при продаже по нормативной стоимости,

Д90.2 К40 (или сторно при экономии) – списаны отклонения учетной стоимости от фактической.

5.9. Учет продаж готовой продукции.

Осуществляется на сопоставляющем бессальдовом счете 90 «Продажи».

Учет продажи готовой продукции:

Д62 К 90.1 – отражена продажная стоимость отгруженной продукции (с учетом НДС),

Д 90.3 К68 – отражена сумма НДС с продажной стоимости продукции,

Д 90.4 К68 – отражена сумма акцизов,

Д 90.2 К43, 40 – списана фактическая стоимость проданной продукции,

Д 90.2 К44 – списаны расходы на продажу,

Д 90.2 К26 – списаны общехозяйственные расходы (если принят такой способ в учетной политике),

Д 90.9 К99 – отражен финансовый результат(прибыль) от продажи продукции (ежемесячно в составе конечного финансового результата).

Учет оказания услуг, выполнения работ:

Д62 К 90.1;

Д90.3 К68;

Д 90.2 К20 – списана фактическая стоимость выполненных услуг.

Заключительными проводками в конце года закрываются все субсчета счета 90: Д90.1 К90.9; Д90.9 К90.2, 90.3, 90.4, 90.5 (экспортные пошлины).

Задачи к теме 5.

5.1. *Отразите на счетах бухгалтерского учета операции по учету затрат на производство и выпуску готовой продукции.*

Данные для решения: Выписка из учетной политики организации. Организация производит два вида продукции: А и В. Учет затрат по производству продукции А ведется на счете 20 «Основное производство» субсчет 1 «Продукция А»; продукции В - на субсчете 2 «Продукция В». Учет материалов ведется по фактической стоимости на счете 10 «Материалы». Общепроизводственные и общехозяйственные расходы в конце месяца включаются в производственную себестоимость производимой продукции и распределяются между видами

продукции пропорционально фактической стоимости израсходованных материалов на производство продукции. Готовая продукция учитывается по фактической себестоимости на счете 43 «Готовая продукция».

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Д	К
1.	Отпущены со склада в производство материалы: а) на изготовление продукции А б) на изготовление продукции В	100 000 70 000		
2.	Начислена заработная плата рабочим: а) за изготовление продукции А б) за изготовление продукции В	130 000 92 000		
3.	Начислены взносы во внебюджетные фонды (31%): а) рабочих, изготавливающих продукцию А б) рабочих, изготавливающих продукцию В			
4.	Определены и списаны на себестоимость годной продукции А потери по исправимому браку	8 300		
5.	Общепроизводственные расходы включены в себестоимость продукции основного производства 270 000 а) на изготовление продукции А б) на изготовление продукции В			
6.	Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продукции основного производства 936 000 а) на изготовление продукции А б) на изготовление продукции В			
7.	Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости (остатков незавершенного производства на начало и конец месяца нет): а) продукция А (125 шт.) б) продукция В (90 шт.)			

Составьте калькуляцию себестоимости продукции «А», используя нижеприведенную таблицу.

Калькуляция себестоимости продукции А

№ п/п	Наименование статей затрат	Затраты	
		На весь выпуск	На единицу продукции
1.	Материалы		

2.	Заработная плата рабочих		
3.	Отчисления на социальное страхование и обеспечение		
4.	Общепроизводственные расходы		
5.	Общехозяйственные расходы		
6.	Брак в производстве		
	Производственная себестоимость		

5.2. Отрадите на счетах бухгалтерского учета потери по исправимому браку.

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Д	К
1.	Израсходованы материалы на исправление брака по учетной стоимости	2 000		
2.	Списаны ТЗР (10%)	200		
3.	Начислена заработная плата рабочим за исправление брака	2 140		
4.	Начислены взносы во внебюджетные фонды (31%)			
5.	Списаны общепроизводственные расходы в доле, относящейся к работам по исправлению брака (по нормативу)	1 370		
6.	Удержано из заработной платы виновников за брак	1 200		
7.	Списаны окончательные потери от исправимого брака на издержки производства			

5.3. Отрадите на счетах бухгалтерского учета операции по учету выпуска готовой продукции и ее реализации.

Данные для решения: Выписка из учетной политики организации. Общехозяйственные расходы списываются на себестоимость продаж как условно-постоянные расходы. Готовая продукция оценивается по нормативной производственной себестоимости и учитывается на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Выписка из договора на реализацию готовой продукции. Продукция считается реализованной по мере ее отгрузки и предъявления счета покупателю.

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Д	К
1.	Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция по нормативной себестоимости	680 000		
2.	Отражена фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции	705 000		
3.	Выявлено отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной и списано на с/с продаж			
4.	Отгружена готовая продукция покупателю. Отражена задолженность покупателя за реализованную продукцию - 600000 руб., в т.ч. НДС (20%)	600000		
5.	Отражен НДС, причитающийся к получению от покупателя			
6.	Списана нормативная производственная себестоимость реализованной готовой продукции	290 000		
7.	Списаны общехозяйственные расходы	115 400		
8.	Списаны расходы на продажу готовой продукции	17 000		
9.	Определите финансовый результат от реализации продукции			

5.4. *Отразите на счетах бухгалтерского учета операции по учету выпуска готовой продукции и ее реализации.*

Данные для решения: Выписка из учетной политики организации. Готовая продукция оценивается по фактической производственной себестоимости.

Выписка из договора на реализацию готовой продукции. Продукция считается реализованной после оплаты счета покупателем.

№	Содержание хозяйственных операций	Сумма	Д	К
1.	Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция по фактической себестоимости	360 000		
2.	Отражена задолженность покупателя за реализованную продукцию, в т.ч. НДС (20%)	540 000		
3.	На расчетный счет получена выручка от реализации продукции, в т.ч. НДС (20%)	540 000		
4.	Отражен НДС, причитающийся к получению от покупателя			
5.	Списана себестоимость отгруженной продукции	300 000		
6.	Списаны расходы по доставке реализованной продукции до покупателя	18 000		
7.	Определите финансовый результат от реализации			

продукции			
-----------	--	--	--

Тесты к теме 5.

1. Стоимость материальных запасов, отпущенных и израсходованных на производственные и другие нужды оценивается:

а) несколькими способами в зависимости от базовой модели продукции и видов конструкционных материалов;

б) только способом ФИФО;

в) по средней покупной стоимости, а транспортные затраты относятся на производственные затраты общей суммой, учтённой в отчётном периоде;

г) одним из трёх способов: по себестоимости каждой единицы материальных запасов, способом ФИФО, по средней фактической себестоимости приобретения единицы (однородной группы) материальных запасов.

2. Прибыль от продажи товаров (продукции) отражается:

а) Д-т 91/9, К-т 99;

б) Д-т 90/9, К-т 99;

в) Д-т 98, К-т 91-1;

г) Д-т 99, К-т 84.

3. Продукция, не прошедшая всех стадий технологической обработки, неукomплектованные изделия относятся к:

а) готовой продукции;

б) незавершенному производству;

в) расходам будущих периодов;

г) доходным вложениям материальные ценности.

4. По кредиту счета 90 «Продажи» отражается сумма:

а) полной фактической себестоимости проданной продукции (работ, услуг);

б) выручки от продажи готовой продукции (работ, услуг);

в) расходов организации от основной деятельности;

г) доходов организации от прочих операций.

5. Финансовый результат деятельности организации ежемесячно отражается на счете:

- а) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- б) 84 «Нераспределенная прибыль (Непокрытый убыток)»;
- в) 98 «Доходы будущих периодов»;
- г) 99 «Прибыли и убытки».

6. На отпуск материалов в цех вспомогательного производства составляется бухгалтерская запись:

- а) Д-т сч. 20, К-т сч. 10;
- б) Д-т сч. 23, К-т сч. 10;
- в) Д-т сч. 25, К-т сч. 10;
- г) Д-т сч. 29, К-т сч. 10.

7. Все доходы и расходы организаций в бухгалтерском учете классифицируются на:

- а) три группы: текущие, операционные, внереализационные;
- б) четыре группы: от обычной деятельности, операционные, внереализационные, чрезвычайные;
- в) две группы: от обычной деятельности и прочие.

8. Организации, осуществляющие торговую деятельность, учитывают тару под товарами и тару порожнюю на счете:

- а) 41 "Товары";
- б) 10 «Материалы»;
- в) 44 «Расходы на продажу».

9. Затраты на содержание административного персонала предприятия:

а) включаются лишь в производственную себестоимость продукта труда;

б) относятся на уменьшение нераспределённой прибыли или увеличение непогашенных убытков;

в) в зависимости от учётной политики предприятия могут относиться на общехозяйственные затраты или на прочие расходы при формировании

финансовых результатов отчётного периода.

10. По статье «Материалы» учитывается в оценке, принятой учётной политикой:

- а) стоимость всех видов материальных запасов, отпущенных производственным подразделениям на производственные нужды;
- б) стоимость прямых материальных затрат;
- в) стоимость всех видов материальных запасов, фактически израсходованных на изготовление продуктов труда.

11. Какой счет предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году:

- а) Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)";
- б) Счет 90 "Продажи";
- в) Счет 99 "Прибыли и убытки".

Глава 6. Бухгалтерский учет денежных средств и денежных эквивалентов.

6.1. Бухгалтерский учет кассовых операций.

Осуществляется в соответствии с Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У(ред. от 19.06.2017) «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

Юридическое лицо самостоятельно определяет лимит остатка наличных денег в соответствии с приложением к Указанию, исходя из характера его деятельности с учетом объемов поступлений или объемов выдач наличных денег.

Накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий, выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера (далее - другие выплаты), включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом в эти дни кассовых операций.

В других случаях накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается.

Индивидуальные предприниматели, субъекты малого предпринимательства лимит остатка наличных денег могут не устанавливать.

Кассовые операции оформляются приходными кассовыми ордерами 0310001, расходными кассовыми ордерами 0310002 (далее - кассовые документы).

Индивидуальными предпринимателями, ведущими в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности, кассовые документы могут не оформляться.

Кассовые документы оформляются:

- главным бухгалтером;
- бухгалтером или иным должностным лицом (в том числе кассиром), определенным в распорядительном документе, или должностным лицом юридического лица, физическим лицом, с которыми заключены договоры об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (далее - бухгалтер);
- руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера).

Кассовые документы подписываются главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии - руководителем), а также кассиром.

В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются руководителем.

Кассир снабжается печатью (штампом), содержащей (содержащим) реквизиты, подтверждающие проведение кассовой операции (далее - печать (штамп)), а также образцами подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы.

При наличии старшего кассира операции по передаче наличных денег между старшим кассиром и кассирами в течение рабочего дня отражаются старшим кассиром в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 с указанием сумм передаваемых наличных денег. Записи в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005 осуществляются в момент передачи наличных денег и подтверждаются подписями старшего кассира, кассира.

Поступающие в кассу наличные деньги выдаваемые из кассы наличные деньги юридическое лицо учитывает в кассовой книге 0310004.

Записи в кассовой книге 0310004 осуществляются кассиром по каждому приходному кассовому ордеру 0310001, расходному кассовому ордеру 0310002, оформленному соответственно на полученные, выданные наличные деньги (полное оприходование в кассу наличных денег).

В конце рабочего дня кассир сверяет данные, содержащиеся в кассовой книге 0310004, с данными кассовых документов, выводит в кассовой книге 0310004 сумму остатка наличных денег и проставляет подпись.

Записи в кассовой книге 0310004 сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером (при их отсутствии - руководителем) и подписываются лицом, проводившим указанную сверку.

Если в течение рабочего дня кассовые операции не проводились, записи в кассовую книгу 0310004 не осуществляются.

Контроль за ведением кассовой книги 0310004 осуществляет главный бухгалтер (при его отсутствии - руководитель).

Выдача наличных денег проводится по расходным кассовым ордерам 0310002.

Выдача наличных денег для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам проводится по расходным кассовым ордерам 0310002, расчетно-платежным ведомостям 0301009, платежным ведомостям 0301011.

Кассир выдает наличные деньги после проведения идентификации получателя наличных денег по предъявленному им паспорту или другому документу, удостоверяющему личность в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации (далее - документ, удостоверяющий личность), либо по предъявленным получателем наличных денег доверенности и документу, удостоверяющему личность.

В случае выдачи наличных денег по доверенности, оформленной на несколько выплат или на получение наличных денег у разных юридических

лиц, индивидуальных предпринимателей, делаются ее копии, которые заверяются в порядке, установленном юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем. Заверенная копия доверенности прилагается к расходному кассовому ордеру 0310002 (расчетно-платежной ведомости 0301009, платежной ведомости 0301011). Оригинал доверенности (при наличии) хранится у кассира и при последней выдаче наличных денег прилагается к расходному кассовому ордеру 0310002 (расчетно-платежной ведомости 0301009, платежной ведомости 0301011).

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

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

Предназначенная для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011). Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем и указывается в расчетно-платежной ведомости 0301009 (платежной ведомости 0301011). Продолжительность срока выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты).

Для определения лимита остатка наличных денег юридическое лицо учитывает объем поступлений наличных денег за проданные товары,

выполненные работы, оказанные услуги (вновь созданное юридическое лицо - ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги).

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = (V/P)*K, \quad (6.1.)$$

где:

L - лимит остатка наличных денег в рублях;

V - объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги за расчетный период в рублях (юридическое лицо, в состав которого входят обособленные подразделения, определяет объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, с учетом наличных денег, принятых за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, обособленными подразделениями, за исключением случая, предусмотренного в абзаце четвертом пункта 2 настоящего Указания);

P - расчетный период, определяемый юридическим лицом, за который учитывается объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица);

K - период времени между днями сдачи в банк юридическим лицом наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица в населенном пункте, в котором отсутствует банк, - четырнадцати рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

Например, при сдаче наличных денег в банк один раз в три дня равен

трем рабочим дням. При определении могут учитываться местонахождение, организационная структура, специфика деятельности юридического лица (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

2. Для определения лимита остатка наличных денег юридическое лицо учитывает объем выдач наличных денег (вновь созданное юридическое лицо - ожидаемый объем выдач наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = (R/P)*K, \quad (6.2.)$$

где:

L - лимит остатка наличных денег в рублях;

R - объем выдач наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, за расчетный период в рублях (юридическим лицом, в состав которого входят обособленные подразделения, при определении объема выдач наличных денег учитываются наличные деньги, хранящиеся в этих обособленных подразделениях, за исключением случая, предусмотренного в абзаце четвертом пункта 2 настоящего Указания);

P - расчетный период, определяемый юридическим лицом, за который учитывается объем выдач наличных денег в рабочих днях (при его определении могут учитываться периоды пиковых объемов выдач наличных денег, а также динамика объемов выдач наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет; расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица);

K - период времени между днями получения по денежному чеку в банке юридическим лицом наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам, в рабочих днях. Указанный период времени не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица в

населенном пункте, в котором отсутствует банк, - четырнадцати рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе используется активный счет 50 «Касса». К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета: 50-1 «Касса организации»; 50-2 «Операционная касса»; 50-3 «Денежные документы» и др.

Субсчет 50-1 «Касса организации» предназначен для учета денежных средств в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

Субсчет 50-2 «Операционная касса» предназначен для учета наличия и движения денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи.

Субсчет 50-3 «Денежные документы» предназначен для учета находящихся в кассе организации почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов и других денежных документов.

Для учета наличия и движения денежных средств на расчетном счете применяется активный счет 51 «Расчетные счета».

Одним из основных источников поступления денежных средств в кассу организации, являются расчетные счета. В бухгалтерском учете при поступлении денежных средств с расчетного счета составляется запись:

Д 50.1 «Касса организации»

К 51 «Расчетные счета».

Поступление денежных средств от покупателей в оплату за реализованный товар является выручкой и отражается в организациях розничной торговли записью:

Д 50.1 «Касса организации»

К 90.1 «Выручка».

Поступление денежных средств от покупателей в организациях оптовой торговли и в неторговых организациях отражается в учете как погашение задолженности покупателя за отгруженный товар записью:

Д 50.1 «Касса организации»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Денежные средства в кассу организации могут поступать от учредителей организации в качестве вклада в уставный капитал. Вклады учредителей определяются учредительным договором и протоколом собрания учредителей.

Учет расчетов с участниками общества по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется с применением счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Подтверждением факта принятия денежного вклада от участника является квитанция к приходному кассовому ордеру, скрепленная печатью организации.

Сумма вклада участника, поступившая в виде наличных денежных средств в кассу, отражается записью:

Д 50.1 «Касса организации»

К 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Денежные средства могут поступать в кассу организации при возврате подотчетных сумм от работников организации. Остаток подотчетных сумм определяется на основании авансового отчета, его поступление оформляется приходным кассовым ордером и отражается в учете записью:

Д 50.1 «Касса организации»

К 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Могут иметь место и иные операции поступления денежных средств в кассу организации. Например:

– сданы наличные деньги из операционной в основную кассу организации:

Д 50.1 «Касса организации»

К 50.2 «Операционная касса»;

– иностранная валюта, снятая с валютного счета, оприходована в основную кассу организации:

Д 50.1 «Касса организации»

К 52 «Валютные счета»;

– погашена задолженность работником организации по предоставленному займу и процентам за пользование заемными средствами:

Д 50.1 «Касса организации»

К 73.1 «Расчеты по предоставленным займам»;

– погашена материально ответственным лицом недостача, выявленная при инвентаризации товаров:

Д 50.1 «Касса организации»

К 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Выбытие денежных средств из кассы организации отражается по кредиту счета 50 «Касса».

Одним из основных направлений выбытия денежных средств является их зачисление на расчетный счет.

Денежные средства сдаются в банк кассирами организаций или через инкассаторов. Денежные средства, выданные кассиру для сдачи в банк, оформляют расходным кассовым ордером. В банке оформляется объявление на взнос наличными. В бухгалтерском учете составляется запись:

Д 51 «Расчетные счета»

К 50.1 «Касса организации».

Денежные суммы, сданные инкассаторам, учитываются на счете 57 «Переводы в пути». В бухгалтерском учете на сумму выручки, сданную кассиром составляется запись:

Д 57 «Переводы в пути»

К 50.1 «Касса организации».

Выдача денежных средств из кассы организации в виде займов может осуществляться не только юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, но и работникам организации. В этом случае делается запись:

Д 73.1 «Расчеты по предоставленным займам»

К 50.1 «Касса организации».

В установленные сроки проводится инвентаризация денежных средств в кассе организации. При выявлении излишков денежных средств они зачисляются в доход организации записью:

Д 50.1 «Касса организации»

К 91.1 «Прочие доходы».

Выявленная недостача денежных средств отражается в учете записью:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К 50.1 «Касса организации».

Бухгалтерский учет наличия и движения валютных средств в кассе организации осуществляется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета на отдельных субсчетах счета 50 «Касса».

В соответствии с п. 2 ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте РФ – в рублях. В связи с этим для отражения в бухгалтерском учете операций в иностранной валюте осуществляется пересчет иностранной валюты в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции.

Поступление валютных средств в кассу может осуществляться с текущего валютного счета, либо с транзитного валютного счета.

При поступлении валютных средств в кассу организации с валютного счета составляется запись:

Д 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте»

К 52 «Валютные счета».

Выдача валютных средств из кассы подотчетному лицу на расходы по загранкомандировке отражается записью:

Д 71 «Расчеты с подотчетными лицами», субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте»

К 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте».

Обязательным при составлении бухгалтерской отчетности в соответствии с ПБУ 3/2006 является пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, выраженных в иностранной валюте, в рубли на отчетную дату ее составления. Возникающие при этом курсовые разницы отражаются в учете записями:

– положительные

Д 50.1 «Касса организации»

К 91.1 «Прочие доходы»;

– отрицательные

Д 91.2 «Прочие расходы»

К 50.1 «Касса организации».

В кассе организации могут храниться не только наличные деньги, но и денежные документы.

Примеры денежных документов приведены в Инструкции по применению Плана счетов. В частности, это почтовые марки и оплаченные авиабилеты.

На субсчете 50.3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы. Денежные документы учитываются в сумме фактических затрат на приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их

видам

Общий признак, характерный для денежных документов, — все они свидетельствуют о том, что расчеты между сторонами уже произведены, а услуга еще фактически не оказана. Поэтому денежными документами могут быть талоны на бензин или, скажем, карты экспресс-оплаты.

Постановка на учет денежных документов:

Д 50 субсчет 3 «Денежные документы» К 60 (76, 71...) — получены (приобретены) денежные документы.

Операции, связанные с поступлением денежных документов, равно как и их последующим движением, заносят в специальную ведомость или журнал. Типовой формы данного регистра нет, поэтому бухгалтерия может разработать бланк самостоятельно.

Выдача денежных документов сотрудникам.

Как правило, билеты и карты экспресс-оплаты выдают под отчет.

Д 71 К 50.3 — выданы сотруднику денежные документы (переданы под отчет).

Выдача путевок отражается в учете следующим образом:

Д 73 субсчет «Выданные путевки» К 50.3 — выдана работнику путевка в санаторий.

Списание расходов.

После того как сотрудники вернут использованные денежные документы, затраты можно списать.

Д 26, 44, 91 ... К 71 (73) — списаны на расходы денежные документы.

6.2. Учет операций на валютных счетах организации.

Учет покупки и продажи иностранной валюты регулируют следующие основные законодательные и нормативные документы:

- Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее - Федеральный закон № 173-

ФЗ);

- Инструкция Банка России от 16.08.2017 N 181-И(ред. от 05.07.2018) «О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации при осуществлении валютных операций, о единых формах учета и отчетности по валютным операциям, порядке и сроках их представления»;

- Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

- ПБУ 3/2006«Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»(утверждено Приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н);

- ПБУ 9/99«Доходы организации» (утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н);

- ПБУ 10/99«Расходы организации» (утверждено Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н);

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утверждены Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н).

В соответствии с ч. 1 ст. 11 Федерального закона № 173-ФЗ купли-продажа иностранной валюты юридическими лицами в РФ производится в безналичном порядке через их счета в уполномоченных банках.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции (п. п. 4 - 6, 20 ПБУ 3/2006).

Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению в любой коммерческой организации к счету 52 "Валютные счета" могут быть открыты субсчета первого порядка:

- 52.1 "Валютные счета внутри страны";

- 52.2 "Валютные счета за рубежом".

К субсчету 52.1 открывают обычно два субсчета второго порядка:

- 52.1.1 "Транзитные валютные счета";

- 52.1.2 "Текущие валютные счета".

Аналитический учет по счету 52 "Валютные счета" ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте. Количество текущих валютных счетов и уполномоченных банков не ограничено при соблюдении единственного требования: каждому текущему валютному счету, открываемому по любому виду валют, должен соответствовать транзитный валютный счет.

Приобретенная иностранная валюта должна зачисляться на текущие валютные счета организации. **Текущий валютный счет** - это счет расчетов организации - владельца счета с подотчетными лицами (сотрудниками организации) по заграничным командировкам и разными кредиторами. С текущего валютного счета организация-резидент в соответствии с установленным Федеральным законом № 173-ФЗ порядком осуществляет расчеты с иностранными поставщиками, посредниками по импорту, заимодавцами по возврату кредитов и займов, продает иностранную валюту.

Денежные средства на валютном счете подлежат пересчету в рубли на дату совершения операций по этому счету, а также на последний день каждого отчетного месяца (отчетную дату). Поэтому при отражении операций по покупке валюты у организации могут возникать как **положительные**, так и **отрицательные курсовые разницы**, учитываемые в составе прочих доходов и расходов на счете 91 "Прочие доходы и расходы" (п. п. 3, 7, 11 - 13 ПБУ 3/2006, п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99).

Комиссионное вознаграждение уполномоченного банка учитывается в составе прочих расходов организации на дату осуществления операции, указанную в отчете банка о покупке валюты. Обычно такой датой является день удержания банком вознаграждения (п. п. 11, 18 ПБУ 10/99).

Приобретение иностранной валюты отражается в бухгалтерском учете организации с использованием счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", к которому рекомендуется открыть субсчет "Расчеты с

уполномоченным банком по покупке валюты". В дебет этого субсчета списывается сумма, направленная на приобретение валюты (в корреспонденции со счетом 51 "Расчетные счета"), а по кредиту отражается сумма, истраченная на приобретение валюты, в корреспонденции с дебетом счета 52 "Валютные счета" при условии, что **день покупки валюты на межбанковской валютной бирже совпадает с днем ее зачисления на текущий валютный счет.**

Рассмотрим учет покупки иностранной валюты на примере. Дата покупки и дата зачисления иностранной валюты на текущий валютный счет - разные календарные дни.

Пример. Организация-импортер ООО "Актив" 1 августа 2018 г. направила банку поручение на приобретение 1000 долл. на ММВБ (Московской межбанковской валютной бирже). Для этого банком депонировано с расчетного счета организации 61 000 руб.

3 августа банком на ММВБ для организации приобретено 1000 долл. по биржевому курсу 61,00 руб/долл. Курс валюты, по данным ЦБ РФ, в этот день составил 60,50руб/долл.

4 августа купленная валюта зачислена на валютный счет организации. Курс ЦБ РФ при этом равен 61,50руб/долл. В этот же день денежные средства в сумме 1100 долл. сняты с текущего валютного счета в кассу организации и выданы на командировочные расходы директору ООО "Актив".

Курс ЦБ РФ на 31 августа составил 62,50руб/долл.

Остатки средств на счетах организации на начало месяца (01.08.2018) при курсе ЦБ РФ 61,00 руб/долл. составили:

счет 52, субсчет 1 "Валютные счета внутри страны", - 7015 руб.

- субсчет 1 "Транзитный валютный счет" (15 долл.) - 915 руб.;

- субсчет 2 "Текущий валютный счет" (100 долл.) - 6100 руб.

Счет 51 "Расчетный счет" - 390 000 руб.

Счет 99 "Прибыли и убытки" (прибыль) - 200 000 руб.

В бухгалтерском учете организация отразит следующие операции:

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1 августа				
1	Отражено (на основании выписки по расчетному счету) списание средств для покупки валюты	76	51	61 000 руб.
3 августа				
2	Отражен (на основании отчета, например мемориального ордера уполномоченного банка) момент покупки валюты (1000 долл. x 60,50руб/долл.) <*>	57	76	1000 долл./ 60 500 руб.
3	Отражено (на основании справки-расчета бухгалтера) списание разницы между курсом покупки валюты на ММВБ (61,00 руб/долл.) и курсом, установленным ЦБ РФ (60,50руб/долл.) (61 000 - 60 500) руб.	91.2	76	500 руб.
4 августа				
4	Отражено (на основании выписки по текущему валютному счету) зачисление приобретенной валюты (1000 долл. x 61,50руб/долл.)	52.1.2	57	1000 долл./ 61 500 руб.
5	Отражена (на основании справки-расчета бухгалтера) курсовая разница, возникшая на счете 57 (61500 - 60 500) руб.	57	91.1	1 000 руб.
6	Отражено снятие средств с текущего валютного счета в кассу организации (1100 долл. x 61,50руб/долл.)	50.2	52.1.2	1100 долл./ 67650 руб.
7	Отражена выдача валюты директору на командировочные расходы	71.2	50.2	1100 долл./ 67 650 руб.
8	Отражена курсовая разница, возникшая на текущем валютном счете из-за изменения курса валюты (100 долл. x (61,50 - 61,00) руб/долл.)	52.1.2	91.1	50 руб.
7 августа				
9	Отражено списание комиссионного вознаграждения, удержанного банком	91.2	51	30 руб.
31 августа				
10	Отражена курсовая разница по остатку средств в иностранной валюте на транзитном валютном счете (15 долл. x (62,50 - 61,00) руб/долл.)	52.1.1	91.1	22,50 руб.
11	Отражена курсовая разница по остатку средств в иностранной валюте на счете 71.2 (1100 долл. x (62,50-61,50) руб/долл.)	71.2	91.1	1 100 руб.
12	Определен (на основании бухгалтерской справки-расчета) и списан финансовый	91.9	99	1 642, 50 руб.

результат от прочей деятельности			
----------------------------------	--	--	--

В ПБУ 3/2006 четко закреплено, что суммы полученных/выданных авансов в иностранной валюте не нужно пересчитывать. Также не нужно пересчитывать суммы полученного или выданного задатка.

По стандартам международного учета суммы выданных авансов тоже не переоцениваются: они относятся к неденежным активам (наравне с основными средствами, запасами и нематериальными активами) и учитываются по стоимости, определяемой на основе валютного курса на дату перечисления аванса.

Задачи к теме 6.

6.1. Выполнить практическое упражнение по отражению в учете курсовых разниц.

ПАО «Гладиатор» реализует на экспорт мясную продукцию, расчеты производятся на условиях частичной предоплаты в долларах (договорная стоимость продукции - 3000 долл. США, предварительная оплата получена в размере 1000 долл. США, фактическая себестоимость проданной продукции - 70 000 руб., окончательный расчет произведен позднее). Курс доллара на дату получения аванса - 53 руб./долл., на дату оприходования товара - 54 руб./долл., на дату окончательного расчета курс доллара составлял 56 руб. 00 коп.

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Получена частичная предоплата от покупателя (март)			
В месяце реализации продукции			
Отражена выручка от реализации продукции			
Списана фактическая себестоимость реализованной продукции			

Сумма предоплаты зачтена в счет оплаты продукции			
Определен ФР от продажи			
На сумму курсовой разницы			
Оплата			
КР по окончательному расчету			

Тесты к теме 6.

1. Процедуры оформления и оперативного (кассового) оборота кассовой наличности организаций (индивидуального предпринимателя) регламентируется:

а) руководителем организации (индивидуальным предпринимателем) по согласованию с соответствующим органом налогового администрирования;

б) Указанием Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»;

в) Федеральным законом «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ, ПБУ 9/99, 10/99, 3/2006, 20/03.

2. Кассир является работником с повышенной материальной ответственностью:

а) да, обязательство кассира о повышенной материальной ответственности предусмотрено нормами действующего законодательства;

б) повышенная материальная ответственность принимается кассиром только по его согласию;

в) повышенная материальная ответственность кассира устанавливается по усмотрению руководителя организации.

3. Лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается:

а) банком, в котором организации открыт расчётный счёт, на каждый

рабочий день или иные даты, предусмотренные учётной политикой;

б) организацией самостоятельно на каждый рабочий день и рассчитывается по данным о среднедневных остатках кассовой наличности в рублях за последние три месяца предыдущего отчётного года (без дней погашения наличными деньгами обязательств по оплате труда, дивидендам, выплатам социального характера);

в) организацией самостоятельно на каждый рабочий день (без дней погашения наличными деньгами обязательств по оплате труда, дивидендам, выплатам социального характера) и определяется на основании предварительного расчёта трёх показателей: объёмов продаж продуктов труда в рублях при налично-денежной форме расчётов с покупателями и заказчиками; расчётного периода в рабочих днях организации; временной период в рабочих днях, сложившийся между датами сдачи на расчётный счёт выручки от продаж продуктов труда, поступившей в кассу организации.

4. При получении займа от другой организации в безналичном порядке на год оформляется бухгалтерская проводка:

а) Д-т 55, К-т 51;

б) Д-т 66, К-т 50;

в) Д-т 51, К-т 66;

г) Д-т 58, К-т 51.

5. Отрицательные курсовые разницы по валютному счету учитываются:

а) Д-т 51, К-т 91-1;

б) Д-т 52, К-т 91-1;

в) Д-т 91-2, К-т 52;

г) Д-т 99, К-т 55.

6. Зачисление на валютный счет приобретенной на внутреннем валютном рынке иностранной валюты отражается:

а) Д-т 52, К-т 91;

б) Д-т 52, К-т 57;

в) Д-т 52, К-т 51.

7. Укажите правильную бухгалтерскую проводку по операции «зачислена на расчетный счет краткосрочная ссуда банка»:

- а) Д-т сч. 66, К-т сч. 51;
- б) Д-т сч. 51, К-т сч. 67;
- в) Д-т сч. 51, К-т сч. 66;
- г) Д-т сч.51, К-т 58.

8. Пересчет стоимости в связи с изменением курса средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков, стоимость которых выражена в иностранной валюте, после принятия их к бухгалтерскому учету;

- а) производится на отчетную дату;
- б) производится на дату совершения факта хозяйственной деятельности, в связи с осуществлением которого ранее производилась частичная оплата средств в иностранной валюте;
- в) не производится.

9. Курсовая разница подлежит зачислению на финансовые результаты организации как:

- а) прочие доходы или прочие расходы;
- б) доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- в) доходы и расходы будущих периодов

10. Курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный (складочный) капитал организации, подлежит зачислению:

- а) в уставный капитал этой организации;
- б) в добавочный капитал этой организации;
- в) в резервный капитал этой организации.

Глава 7. Бухгалтерский учет финансовых вложений.

В соответствии с ПБУ 19/02 для принятия актива в качестве финансового вложения необходимым является одновременное выполнение трех условий:

- имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие право на получение дохода, вытекающего из данного права;
- к организации перешли финансовые риски;
- существует способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая в дальнейшем может изменяться. Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, учитываемые на счете 58, - это активы, которые приносят организации доход в форме процентов, дивидендов и т.п. (п. 2 ПБУ 19/02). К финансовым вложениям относятся, например:

- ценные бумаги третьих лиц (акции, облигации, векселя);
- вклады в уставные капиталы других организаций;
- выданные займы;
- дебиторская задолженность, приобретенная по договору цессии (уступки требования).

Не относятся к финансовым вложениям (п. 3 ПБУ 19/02):

- инвестиции в недвижимость;
- собственные векселя;

- собственные акции, выкупленные у акционеров.

Для учета каждого вида финвложений открываются субсчета к счету 58. Например, на субсчете 58.2 «Долговые ценные бумаги» учитываются векселя и облигации.

Для расшифровки финансовых вложений по группам, видам к данному счету открываются субсчета:

- 58.1 «Паи и акции»;
- 58.2 «Долговые ценные бумаги»;
- 58.3 «Предоставленные займы»;
- 58.4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

В бухгалтерском балансе организации финансовые вложения находят отражение в двух разделах актива: в составе внеоборотных и оборотных активов, исходя из предполагаемого срока владения. На основании этого предлагаем ввести дополнительную аналитику для отдельного учета долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений. В дальнейшем информация по данным аналитическим счетам позволит формировать соответствующие пояснения к бухгалтерскому балансу.

В расшифровке долгосрочных финансовых вложений по группам, видам счет 58 «Финансовые вложения» берется в разрезе аналитических субсчетов:

- 58.010 «Долгосрочные паи и акции»;
- 58.020 «Долгосрочные долговые ценные бумаги»;
- 58.030 «Долгосрочные предоставленные займы»;
- 58.040 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Расшифровка краткосрочных финансовых вложений по группам, видам производится в разрезе следующих аналитических субсчетов:

- 58.011 «Краткосрочные паи и акции»;
- 58.021 «Краткосрочные долговые ценные бумаги»;
- 58.031 «Краткосрочные предоставленные займы» и др.

По долговым ценным бумагам (облигациям и векселям) в соответствии с п. 7 разд. III ПБУ 9/99 доходы отражаются в бухгалтерском учете в составе

прочих доходов. Начисленные проценты отражаются на отдельном субсчете и включаются в состав дебиторской задолженности.

Первоначальной стоимостью облигаций, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат, непосредственно связанных с их приобретением, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, компании разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов).

При приобретении финвложений по дебету счета 58 отражается их первоначальная стоимость (затраты на приобретение) в корреспонденции со счетами учета ценностей, переданных в уплату за финвложения (п. 9 ПБУ 19/02). Общехозяйственные расходы не включаются в первоначальную стоимость финвложений. При выбытии финвложений их стоимость списывается с кредита счета 58 в корреспонденции с субсчетом 91-2 «Прочие расходы».

Например, покупка и продажа векселей за деньги отражается проводками (таблица 7.1.):

Таблица 7.1.

Проводка	Операция
Д 58.2 К 76; Д 76 К 51	Приняты к учету векселя
Д 76 - К 91.1	Признан доход от реализации векселя
Д 91.2 - К 58	Списана первоначальная стоимость векселя
Д 91.9 К 99	Определен финансовый результат (прибыль)
Д 51 - К 76	Получены деньги за вексель

К финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, как правило, относят финансовые вложения,

котирующиеся на рынке ценных бумаг, а также другие финансовые вложения, текущая стоимость которых может быть документально подтверждена. Они отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Следовательно, корректировка стоимости финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, представляет собой разницу между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и их предыдущей оценкой.

Указанная корректировка производится ежемесячно или ежеквартально исходя из учетной политики организации и относится на финансовые результаты в состав прочих доходов или расходов.

Бухгалтерский учет финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, ведется на счетах 58.010 «Долгосрочные паи и акции» и 58.011 «Краткосрочные паи и акции».

К этим счетам целесообразно открыть аналитический счет «Корректировки стоимости финансовых вложений», на котором будет аккумулироваться вся информация о накопленных корректировках в связи с изменением текущей рыночной стоимости таких финансовых вложений. Поскольку рыночная стоимость финансовых вложений может колебаться как в сторону повышения, так и в сторону понижения, сальдо по счету учета корректировок может быть как дебетовым, так и кредитовым.

Данные по этим аналитическим счетам будут использоваться для заполнения пояснений к отчетности и последующего анализа эффективности инвестирования средств в финансовые вложения.

Пример 1. В декабре 2015 г. Акционерное общество (АО) «АНК «Башнефть» приобрело у акционерной финансовой корпорации (АФК) «Система» 47,18% акций ПАО «Уфанефтехим» на сумму 13 047 106 тыс. руб. Акции ПАО «Уфанефтехим» котируются на фондовой бирже Российской

торговой системы и отражаются в бухгалтерском балансе по рыночной стоимости на отчетную дату.

В июне 2016 г. ПАО «АНК «Башнефть» докупило еще 7,75% акций ПАО «Уфанефтехим» стоимостью 2 950 773 тыс. руб. С момента первой покупки и до июня 2016 г. рыночная стоимость акций ПАО «Уфанефтехим» существенно не изменилась, однако во втором полугодии 2016 г. текущая рыночная стоимость акций ПАО «Уфанефтехим» выросла и по состоянию на 31.12.2016 составила 25 639 606 тыс. руб., а 31.03.2017 текущая рыночная стоимость акций возросла до 27 984 355 тыс. руб.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи (таблица 7.2.).

Бухгалтерские записи ПАО«АНК «Башнефть»

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Дебет счета	Кредит счета
1	2	3	4	5
31.12.2015	Приобретены акции ПАО«Уфанефтехим»	13 047 106	58.010/пс «Долгосрочные паи и акции»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
31.12.2015	Оплачены акции ПАО«Уфанефтехим»	13 047 106	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»
01.06.2016	Приобретены дополнительно акции ПАО«Уфанефтехим»	2 950 773	58.010/пс «Долгосрочные паи и акции»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
01.06.2016	Оплачены акции ПАО«Уфанефтехим»	2 950 773	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	51 «Расчетные счета»
31.12.2016	Произведена дооценка акций ПАО«Уфанефтехим»	9 641 727	58.010/корр «Долгосрочные паи и акции»	91.1«Прочие доходы и расходы»
31.03.2017	Произведена дооценка акций ПАО«Уфанефтехим»	2 344 749	58.010/корр «Долгосрочные паи и акции»	91 «Прочие доходы и расходы»

Корректировки стоимости финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость. К финансовым вложениям, по которым нельзя определить текущую рыночную стоимость, относят прежде всего долговые ценные бумаги. Также к этой группе относятся прочие финансовые вложения, не обращающиеся на фондовом рынке и не имеющие рыночной стоимости.

По финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, возможны корректировки двух типов:

- корректировки в связи с начислением части разницы между первоначальной и номинальной стоимостью по долговым ценным бумагам;

- корректировки в связи с созданием резерва под обесценение финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение.

При этом по долговым ценным бумагам в случае отличия их первоначальной стоимости от номинала организации могут производить равномерное списание части разницы между указанными стоимостями по мере причитающегося по ценным бумагам дохода.

Для учета корректировок по долговым ценным бумагам к счетам 58.020 «Долгосрочные долговые ценные бумаги» и 58.021 «Краткосрочные долговые ценные бумаги» целесообразно открыть аналитический счет «Корректировки стоимости финансовых вложений», на котором будет аккумулироваться вся информация о накопленных корректировках в связи со списанием части разницы между первоначальной стоимостью долговой ценной бумаги и ее номиналом.

Задача.

Облигации, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ), приобретены организацией 18 июня за 980 000 руб. (в том числе накопленный купонный доход (НКД) 4 383,56 руб. из расчета 10% годовых). Номинальная стоимость облигаций - 1 000 000 руб.

15 августа облигации проданы другой организации за 1 020 000 руб. (в том числе НКД 20 230,56 руб.). За время нахождения облигаций на счете организации выплат купона по ним не производилось. Оставшийся срок обращения облигации составляет 366 дней.

Учетной политикой для целей бухгалтерского учета предусмотрено доведение стоимости долговых ценных бумаг, не обращающихся на ОРЦБ, до номинальной. Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется на конец каждого календарного месяца.

Гражданско-правовые отношения

Облигацией является эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на получение от эмитента облигации в предусмотренный в ней срок ее номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация может также предусматривать право ее владельца на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права. Доходом по облигации являются процент и/или дисконт (ч. 3 ст. 2 Федерального закона от 22.04.1996 N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг").

Права по бездокументарным облигациям переходят к приобретателю с момента внесения лицом, осуществляющим учет прав на облигации, соответствующей записи по счету приобретателя (п. 2 ст. 149.2 ГК РФ).

Бухгалтерский учет

В рассматриваемой ситуации продавцу при приобретении облигаций уплачивается НКД. Сумма НКД, уплаченная продавцу облигаций, фактически представляет собой плату за приобретение права (требования) на получение от эмитента купонного дохода по текущему купону с даты начала купонного периода по дату перехода прав на облигации. Такая сумма учитывается отдельно от стоимости самой облигации (например, в качестве дебиторской задолженности <*>).

В данном случае облигации не обращаются на ОРЦБ, т.е. относятся к финансовым вложениями, по которым текущая рыночная стоимость не определяется (п. 19 ПБУ 19/02). По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода относить на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов) (п. 22 ПБУ 19/02).

Процентный доход по облигациям начисляется на конец каждого отчетного периода (в данном случае - на конец каждого месяца), а также на дату выбытия облигаций в соответствии с условиями их эмиссии и включается в состав прочих доходов (п. п. 7, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

При продаже облигаций прекращается действие условий, приведенных в п. 2 ПБУ 19/02, в связи с чем в бухгалтерском учете признается выбытие финансовых вложений (п. 25 ПБУ 19/02).

На дату перехода прав по облигациям к покупателю признается прочий доход в размере договорной стоимости проданных облигаций (п. п. 7, 10.1, абз. 2 п. 16 ПБУ 9/99, п. 34 ПБУ 19/02).

Одновременно в состав прочих расходов включается первоначальная стоимость проданных облигаций (с учетом произведенных корректировок в связи с доведением ее до номинальной стоимости) и сумма НКД, уплаченного продавцу облигаций, а также сумма НКД (процентов), учтенная в составе прочих доходов за время нахождения облигаций на счете организации (п. 26 ПБУ 19/02, п. п. 11, 16 Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок

К балансовому счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

76-пр "Расчеты с продавцом облигаций";

76-пк "Расчеты с покупателем облигаций";

76-нкд "Расчеты по НКД".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату приобретения облигаций				
Приобретенные облигации учтены в составе финансовых вложений (980 000 - 4 383,56)	58-2	76-пр	975 616,44	Выписка по счету депо, Бухгалтерская справка-расчет
Отражена сумма НКД по приобретенным облигациям	76-нкд	76-пр	4 383,56	Бухгалтерская справка-расчет
Перечислены денежные средства в оплату облигаций	76-пр	51	980 000	Выписка банка по расчетному счету
30 июня				
Отражена корректировка первоначальной стоимости облигаций с целью доведения ее до номинальной стоимости ((1 000 000 - 975 616,44) x 12 / 366)	58-2	91-1	799,46	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен процентный доход по облигациям (1 000 000 x 10% x 12 / 366) <*>	76-нкд	91-1	3 278,69	Бухгалтерская справка-расчет
31 июля				
Отражена корректировка первоначальной стоимости облигаций с целью доведения ее до номинальной стоимости ((1 000 000 - 975	58-2	91-1	2 065,27	Бухгалтерская справка-расчет

616,44) x 31 / 366)				
Начислен процентный доход по облигациям (1 000 000 x 10% x 31 / 366) <***>	76-нkd	91-1	8 469,95	Бухгалтерская справка-расчет
На дату продажи облигаций				
Отражена корректировка первоначальной стоимости облигаций с целью доведения ее до номинальной стоимости ((1 000 000 - 975 616,44) x 15 / 366)	58-2	91-1	999,33	Бухгалтерская справка-расчет
Начислен процентный доход по облигациям (1 000 000 x 10% x 15 / 366) <***>	76-нkd	91-1	4 098,36	Бухгалтерская справка-расчет
Признан прочий доход от продажи облигаций	76-пк	91-1	1 020 000	Выписка по счету депо
Списана первоначальная стоимость проданных облигаций (с учетом корректировок) (975 616,44 + 799,46 + 2 065,27 + 999,33)	91-2	58-2	979 480,5	Бухгалтерская справка-расчет
Признан расход в виде списанного НКД (4 383,56 + 3 278,69 + 8 469,95 + 4 098,36)	91-2	76-нkd	20 230,56	Бухгалтерская справка-расчет
Получены денежные средства от покупателя облигаций	51	76-пк	1 020 000	Выписка банка по расчетному счету
ФР от продажи	91.9	99	20288,94	

<*> НКД, уплаченный продавцу облигаций, может также рассматриваться как часть расхода, понесенного в связи с приобретением облигаций. При таком подходе НКД может учитываться обособленно на счете 58 "Финансовые вложения", субсчет 58-2 "Долговые ценные бумаги".

Напомним, что применяемые организацией синтетические и аналитические счета, в том числе для учета НКД, фиксируются в рабочем плане счетов, утверждаемом руководителем в составе учетной политики (п. 4 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н).

<***> Расчет производится исходя из фактического количества дней нахождения облигаций на счете организации в текущем месяце и продолжительности календарного года (365 или 366 дней). В данной консультации расчет приведен с учетом 366 дней в году.

Пример3. В 2015 г. ПАО«НК «ЛУКОЙЛ» предоставило заем обществу с ограниченной ответственностью (ООО) «Нарьянмарнефтегаз» в сумме 29 296 640 тыс. руб. В течение 2016 г. наблюдались признаки обесценения финансовых вложений ПАО«НК «ЛУКОЙЛ». Результаты аудита запасов показали снижение величины запасов ООО «Нарьянмарнефтегаз». Таким образом, проверка на обесценение подтвердила устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, и по ним был создан резерв под обесценение.

В бухгалтерском учете данные операции должны быть оформлены следующими записями (табл. 7.4.).

Таблица 7.4.

Бухгалтерские записи ПАО «НК «ЛУКОЙЛ»

Дата	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Дебет счета	Кредит счета
31.12.2015	Предоставлен заем ООО «Нарьянмарнефтегаз»	29 296 640	58.030/пс «Долгосрочные предоставленные займы»	51 «Расчетные счета»
31.12.2016	Создан резерв под обесценение	29 296 640	91.2 «Прочие доходы и расходы»	59 «Резерв под обесценение финансовых вложений»

Создание резерва под обесценение финансовых вложений.

По финансовым вложениям, по которым нельзя определить их текущую рыночную стоимость, образуется резерв под обесценение финансовых вложений.

Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение их стоимости по отношению к величине экономических выгод, которые организация рассчитывала получить.

Создание данного резерва в учете отражается записью:

Д 91.2 К 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений»

Рассмотрим бухгалтерский учет финансовых вложений в виде предоставленных займов.

Дебет **58.3** Кредит 51 (50...) - предоставлен **заем**;

Дебет **76** Кредит 91.1 - начислены **проценты к получению по договору займа** за соответствующий период;

Дебет 51 (50...) Кредит 76 - получены проценты по договору займа.

Дт 51(50) Кт 58.3 - возвращен займ.

Выбытие финансовых вложений происходит в случаях:

- продажи;
- погашения;
- безвозмездной передачи;

- передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций;
- передачи в счет вклада по договору простого товарищества и др.

Если по вложениям определяется текущая рыночная стоимость, то при выбытии стоимость определяется исходя из последней оценки (п.30 ПБУ 19/02).

Для вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, стоимость на дату выбытия может определяться следующими способами (п.26 ПБУ 19/02):

- по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений;
- средней первоначальной стоимости;
- первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Примечание. Способ определения стоимости выбывающих финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, закрепляется в учетной политике организации.

По первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений оцениваются:

- вклады в уставные капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ);
- займы, предоставленные другим организациям;
- дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования.

По средней первоначальной стоимости могут оцениваться ценные бумаги.

- При этом средняя первоначальная стоимость (СПС) по каждому виду ценных бумаг определяется согласно следующей формуле:

$$СПС = (ПС_{нх}K_n + (ПС_1 \times K_1 + ПС_2 \times K_2 + \dots + ПС_n \times K_n)) : K_n, \quad (7.1.)$$

где: ПСн - первоначальная стоимость единицы вида ценных бумаг на начало месяца;

Кн - количество ценных бумаг этого вида на начало месяца;

ПСп - первоначальная стоимость ценных бумаг конкретного вида, приобретенных в течение месяца;

Кп - количество ценных бумаг соответствующего вида, приобретенных в течение месяца с учетом остатка.

Оценка по способу ФИФО

- основана на допущении, что ценные бумаги продаются в последовательности их приобретения (поступления). То есть выбывающие ценные бумаги оцениваются по первоначальной стоимости первых по времени приобретения бумаг из имеющихся в остатке на момент выбытия.

Рассмотрим применение каждого метода

Показатели поступления ценных бумаг за отчетный месяц			
Показатели	Количество акций	Цена акции, руб.	Сумма, руб.
Остаток акций на начало месяца	35	120	4200
Поступило в течение месяца:			
Первый пакет	25	121	3025
Второй пакет	30	118	3540
Третий пакет	20	120	2400
	75		
ИТОГО поступило	75		8965
ВСЕГО	110		13165

Допустим, что за месяц вышло 50 акций.

РЕШЕНИЕ

Показатели	Метод ПС	Метод СПС	Метод ФИФО
Общая сумма выывших акций - расчет - результат	25*121+ 25*118 5975	СПС=(4200+8965)/(35+75)=119,68 119,68*50 5984	35*120+ 15*121 6015
Фактическая стоимость оставшихся ценных бумаг на конец месяца - расчет - результат	13165-5975 7190	60*119,68 7181	13165-6015 7150
ПРИМЕЧАНИЕ о применении способа		можно применять в течение месяца на каждую дату выбытия ЦБ внутри месяца, используя оценку остатка ЦБ, определенную по способу средней первоначальной стоимости, на дату предшествующей операции	можно применять в течение месяца на каждую дату выбытия ЦБ внутри месяца, используя оценку остатка ЦБ, определенную по способу ФИФО, на дату предшествующей операции.

Организация продает ценные бумаги на сумму 6515. Определить ФР от продажи при списании финансовых вложений по средней себестоимости и способом FIFO.

Схема записей на счетах бухгалтерского учета при продаже ценных бумаг

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись	Примечание
1.	Списана стоимость проданных акций (метод ФИФО)	Дт 91/Прочие расходы Кт 58/1 сумма 6015 руб.	Договор купли-продажи, акт приема-передачи
2.	Начислена выручка от продажи акций	Дт 76 /Расчеты с разными дебиторами Кт 91/Прочие доходы сумма 6515 руб.	Договор купли-продажи, акт приема-передачи
3.	Определен финансовый результат по реализованным акциям	Дт 91/Сальдо прочих доходов и расходов Кт 99/Прибыли и убытки сумма 500 руб.	Справка – расчет бухгалтерии

Примечание. Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности, либо прочими поступлениями в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации». Расходы, связанные с предоставлением организацией займов другим организациям, признаются прочими расходами организации. Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка и(или) депозитария за хранение финансовых вложений, признаются прочими расходами организации.

Учет операций по уступке права требования.

- В основе операций по уступке права требования лежит договор цессии. Уступка права требования означает перемену кредитора в обязательстве путем заключения договора между прежним и новым кредитором (ст.382 ГК).
- При этом прежний кредитор называется цедентом, а новый кредитор – цессионарием.

- Должник – покупатель должен быть уведомлен о переходе прав кредитора к другому лицу.
- Таким образом имеет место продажа дебиторской задолженности (как правило с убытком для цедента)

Схема бухгалтерских проводок

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись	Примечание
УЧЕТ у ЦЕДЕНТА			
1.	Отражена выручка за реализованный товар	Дт 62 Кт 90/выручка	
2.	Списана стоимость проданного товара	Дт 90/себестоимость Кт 41 «Товары»	
3.	Начислен НДС с суммы проданного товара	Дт 90/НДС Кт 68	
4.	Определен финансовый результат по операции реализации товара	Дт 90 Кт 99 или Дт 99 Кт 90	
5.	Отражена задолженность цессионария при продаже ему дебиторской задолженности	Дт 76/Расчеты с цессионарием Кт 91/Прочие доходы	
6.	Списывается сумма дебиторской задолженности по первоначальному договору	Дт 91 /Прочие расходы Кт 62 (в сумме 1-ой проводки)	
7.	Зачислены денежные средства по договору цессии	Дт 51 Кт 76/Расчеты с цессионарием	
8.	Начислен НДС с суммы, превышающей дебиторскую задолженность	Дт 91/НДС Кт 68	
9.	Определен финансовый результат по договору цессии	Дт 99 Кт 91	

Схема бухгалтерских проводок

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерская запись	Примечание
УЧЕТ у ЦЕССИОНАРИЯ			
1.	Отражены фактические затраты по приобретению уступки права требования	Дт 58 /уступка права требования Кт 76/Расчеты с цедентом	
2.	Перечислены денежные средства цеденту	Дт 76/Расчеты с цедентом Кт 51	
3.	Отражена дебиторская задолженность должника-покупателя	Дт 76/Расчеты с должником –покупателем(дебитором) Кт 91/Прочие доходы	
4.	Поступили денежные средства от должника-покупателя	Дт 51 Кт 76/Расчеты с должником – покупателем(дебитором)	
5.	Списаны расходы по уступке права требования	Дт 91/Прочие расходы Кт 58/ Уступка права требования (в сумме 1-ой проводки)	
6.	Начислен НДС со стоимости услуги (разница величин по п.3 и п.1)	Дт 91/НДС Кт 68	
7.	Определен финансовый результат по договору цессии	Дт 91 Кт 99	

Задача к главе 7

Как отражается в учете приобретение процентных облигаций по номинальной стоимости при первичном размещении, а также их последующее погашение?

Номинальная стоимость приобретенных организацией 13 июня бездокументарных облигаций, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг (ОРЦБ), равна 1 000 000 руб. Срок обращения облигаций - 120 дней, процентная ставка - 15% годовых. Выплата процентного дохода производится на дату погашения облигаций (11 октября).

Промежуточная бухгалтерская отчетность составляется на конец каждого месяца.

Для целей налогообложения прибыли доходы и расходы определяются методом начисления. Фактические цены приобретения и продажи облигаций не отклоняются более чем на 20% от расчетных цен, определенных в установленном порядке на момент приобретения и продажи облигаций соответственно.

Обозначения аналитических счетов, используемые в таблице проводок

К балансовому счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами":

76-э "Расчеты с эмитентом по номинальной стоимости облигаций";

76-д "Расчеты по процентному доходу".

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
На дату приобретения облигаций				
Приобретенные облигации учтены в составе финансовых вложений				Выписка по счету депо, Бухгалтерская справка-расчет
Перечислены денежные средства в оплату облигаций				Выписка банка по расчетному счету

30 июня				
Начислен процентный доход по облигациям (1 000 000 x 15% x 17 / 366) <*>				Бухгалтерская справка-расчет
31 июля				
Начислен процентный доход по облигациям (1 000 000 x 15% x 31 / 366) <*>				Бухгалтерская справка-расчет
31 августа				
Начислен процентный доход по облигациям (1 000 000 x 15% x 31 / 366) <*>				Бухгалтерская справка-расчет
30 сентября				
Начислен процентный доход по облигациям (1 000 000 x 15% x 30 / 366) <*>				Бухгалтерская справка-расчет
На дату погашения облигаций				
Начислен процентный доход по облигациям (1 000 000 x 15% x 11 / 366) <*>				Бухгалтерская справка-расчет
Признан прочий доход от погашения облигаций				Бухгалтерская справка
Списана первоначальная стоимость облигаций				Бухгалтерская справка
Получена от эмитента номинальная стоимость облигаций				Выписка банка по расчетному счету
Получен от эмитента процентный доход				Выписка банка по расчетному счету

Тесты к теме 7.

1. Займы, выданные другим организациям, учитываются на счете:

- а) 58;
- б) 66;
- в) 73;
- г) 67.

2. Для предварительного учета фактических затрат по приобретению ценных бумаг используют счет:

- а) 08;
- б) 58;
- в) 91;
- г) 10.

3. На сумму выручки (дохода) от продажи ценных бумаг составляется бухгалтерская проводка:

- а) Д-т 91-2, К-т 58;
- б) Д-т 62, К-т 91-1;
- в) Д-т 62, К-т 90-2;
- г) Д-т 91/9, К-т 99.

4. Краткосрочные финансовые вложения отражаются в следующем разделе бухгалтерского баланса:

- а) «Капитал и резервы»;
- б) «Оборотные активы»;
- в) «Краткосрочные обязательства».

5. Финансовые вложения подразделяются на следующие виды:

- а) по которым возможно определить рыночную стоимость и не подлежащие котировке на открытом фондовом рынке;
- б) краткосрочные, среднесрочные и долгосрочные.

6. Резерв под обесценение финансовых вложений формируется на счете:

- а) 58;
- б) 96;
- в) 59;
- г) 82.

7. Финансовые вложения отражаются в бухгалтерском балансе;

- а) по договорной стоимости;
- б) за минусом резервов под их обесценение;
- в) за минусом начисленной амортизации.

Глава 8. Учет собственного капитала организации.

8.1. Учет уставного капитала.

Уставный капитал коммерческой организации наряду с резервным и добавочным капиталом относится к собственным источникам финансирования деятельности субъектов хозяйствования. Величина уставного капитала характеризует размер имущества, гарантирующего интересы кредиторов организации.

Порядок формирования уставного (складочного) капитала (фонда) определен:

- для акционерных обществ — Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ;
- для обществ с ограниченной ответственностью — Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ.

Уставный капитал АО составляется из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами. Номинальная стоимость всех обыкновенных акций АО должна быть одинаковой.

Уставный капитал АО определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

АО размещает обыкновенные акции и вправе размещать один или несколько типов привилегированных акций. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25 процентов от уставного капитала общества.

При учреждении АО все его акции должны быть размещены среди учредителей. Все акции АО являются именными.

Дробная акция предоставляет акционеру - ее владельцу права, предоставляемые акцией соответствующей категории (типа), в объеме, соответствующем части целой акции, которую она составляет.

Для целей отражения в уставе общества общего количества размещенных акций все размещенные дробные акции суммируются. В случае, если в результате этого образуется дробное число, в уставе общества количество размещенных акций выражается дробным числом.

Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регулирующими порядок создания и деятельности организаций различных организационно-правовых форм. Минимальный уставный капитал публичного общества составляет сто тысяч рублей, непубличного общества – десять тысяч рублей. В ООО минимальный размер уставного капитала составляет 10 000 руб.

Уставный капитал акционерного общества состоит из номинальной стоимости акций общества, приобретенных акционерами, а в обществе с ограниченной ответственностью — из стоимости вкладов его участников.

Уставом общества должны быть определены количество, номинальная стоимость акций, приобретенных акционерами (размещенные акции), и права, предоставляемые этими акциями. Приобретенные и выкупленные обществом акции, а также акции общества, право собственности на которые перешло к обществу в соответствии со статьей 34 Федерального закона 208-ФЗ, являются размещенными до их погашения.

Уставом общества могут быть определены количество, номинальная стоимость, категории (типы) акций, которые общество вправе размещать дополнительно к размещенным акциям (объявленные акции), и права, предоставляемые этими акциями. При отсутствии в уставе общества этих положений общество не вправе размещать дополнительные акции.

Уставом общества могут быть определены порядок и условия размещения обществом объявленных акций.

Увеличение уставного капитала общества

Уставный капитал общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций принимается общим собранием акционеров.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций принимается общим собранием акционеров или советом директоров (наблюдательным советом) общества, если в соответствии с уставом общества ему предоставлено право принимать такое решение.

Решение принимается советом директоров (наблюдательным советом) единогласно.

Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества.

Решение вопроса об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может быть принято общим собранием акционеров одновременно с решением о внесении в устав общества положений об объявленных акциях, необходимых в соответствии с настоящим Федеральным законом для принятия такого решения, или об изменении положений об объявленных акциях.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций должно содержать:

- количество размещаемых дополнительных обыкновенных акций и привилегированных акций каждого типа в пределах количества объявленных акций этой категории (типа);
- способ их размещения;
- цену размещения дополнительных акций, размещаемых посредством подписки, или порядок ее определения (в том числе при осуществлении преимущественного права приобретения дополнительных акций) либо указание на то, что такие цена или

порядок ее определения будут установлены советом директоров (наблюдательным советом) общества не позднее начала размещения акций;

- форму оплаты дополнительных акций, размещаемых посредством подписки.

Решение об увеличении уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может содержать иные условия их размещения.

Увеличение уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций осуществляется только за счет имущества общества.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

При увеличении уставного капитала общества за счет его имущества путем размещения дополнительных акций эти акции распределяются среди всех акционеров. При этом каждому акционеру распределяются акции той же категории (типа), что и акции, которые ему принадлежат, пропорционально количеству принадлежащих ему акций.

Уменьшение уставного капитала общества

Уставный капитал АО может быть уменьшен путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем приобретения части акций, в случаях, предусмотренных Федеральным законом об АО.

Уменьшение уставного капитала АО путем приобретения и погашения части акций допускается, если такая возможность предусмотрена уставом общества.

АО не вправе уменьшать свой уставный капитал, если в результате такого уменьшения его размер станет меньше минимального размера уставного капитала.

Решение об уменьшении уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости акций или путем приобретения части акций в целях сокращения их общего количества принимается общим собранием акционеров.

Решением об уменьшении уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости акций могут быть предусмотрены выплата всем акционерам общества денежных средств и (или) передача им принадлежащих обществу эмиссионных ценных бумаг, размещенных другим юридическим лицом. При этом решением должны быть определены:

- величина, на которую уменьшается уставный капитал общества;
- категории (типы) акций, номинальная стоимость которых уменьшается, и величина, на которую уменьшается номинальная стоимость каждой акции;
- номинальная стоимость акции каждой категории (типа) после ее уменьшения;
- сумма денежных средств, выплачиваемая акционерам общества при уменьшении номинальной стоимости каждой акции, и (или) количество, вид, категория (тип) эмиссионных ценных бумаг, передаваемых акционерам общества при уменьшении номинальной стоимости каждой акции.

Решение об уменьшении уставного капитала общества путем уменьшения номинальной стоимости акций общества принимается общим собранием акционеров общества большинством в три четверти голосов акционеров - владельцев голосующих акций, принимающих участие в общем собрании акционеров общества, только по предложению совета директоров (наблюдательного совета) общества.

Общество не вправе принимать решение об уменьшении уставного капитала в следующих случаях:

- до момента полной оплаты всего его уставного капитала;
- до момента выкупа всех акций;
- если на день принятия такого решения оно отвечает признакам несостоятельности (банкротства);
- если на день принятия такого решения стоимость его чистых активов меньше суммы его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом общества ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций или станет меньше суммы его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом общества ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций в результате выплаты денежных средств и (или) отчуждения эмиссионных ценных бумаг;
- до момента полной выплаты объявленных, но невыплаченных дивидендов, в том числе невыплаченных накопленных дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям;
- в иных предусмотренных федеральными законами случаях.

Общество не вправе выплачивать денежные средства и (или) отчуждать эмиссионные ценные бумаги в следующих случаях:

- если на день выплаты оно отвечает признакам несостоятельности (банкротства);
- если на день выплаты стоимость его чистых активов меньше суммы его уставного капитала, резервного фонда и превышения над номинальной стоимостью определенной уставом общества ликвидационной стоимости размещенных привилегированных акций или станет меньше указанной суммы в результате выплаты

денежных средств и (или) отчуждения эмиссионных ценных бумаг;

- в иных предусмотренных федеральными законами случаях.

Организацией зарегистрирован (учрежден) уставный капитал на сумму вкладов участников (собственников), необходимую для обеспечения ее деятельности и объявленную в учредительных документах

Д 75 «Расчеты с учредителями» К 80 «Уставный капитал»

Унитарные предприятия при их создании наделяются имуществом, закрепляемым за ним государственными или местными властными структурами.

Оценка вложения в уставный (складочный) капитал коммерческой организации с иностранными инвестициями осуществляется в валюте Российской Федерации (Федеральный закон «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» № 160-ФЗ от 09.07.1999, ст. 6).

Внесение в уставный (складочный) капитал вкладов (взносов) в иностранной валюте отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д 75.1 К 80 — на сумму задолженности иностранного учредителя (акционера) по вкладу (взносу) в уставный (складочный) капитал организации после ее государственной регистрации;

Д 52 К 75.1 — поступили от иностранного учредителя (акционера) средства на валютный счет организации в счет вклада в уставный (складочный) капитал;

Д 75.1 (83) К 83 (75.1) — сумма положительной (отрицательной) курсовой разницы относится на добавочный капитал организации.

Вклады в уставный капитал вносятся денежными средствами, другими видами имущества.

Курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал. Под курсовой разницей признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал

организации, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах. Датой совершения операций в иностранной валюте считается дата приобретения статуса юридического лица.

Первоначальной стоимостью основных средств, МПЗ и других активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации по договоренности сторон, если иное не предусмотрено российским законодательством.

Если номинальная стоимость или увеличение номинальной стоимости доли участника общества в уставном капитале общества, оплачиваемой неденежными средствами, составляет более чем двадцать тысяч рублей, в целях определения стоимости этого имущества должен привлекаться независимый оценщик при условии.

Приняты на учет суммы вкладов учредителей (участников) в уставный (складочный) капитал, а также средства, поступившие от учредителей и акционеров в счет погашения задолженности на сумму акций, на которую они подписались, в виде предоставленных организации в собственность объектов основных средств, материалов, нематериальных активов, незавершенного капитального строительства и других незавершенных капитальных вложений, незавершенного производства, товаров, продукции, денежных средств и др.

Д 08,10,11, 41, 50, 51, 52, 55, 58 К 75.1

На сумму разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, образовавшейся в связи с продажей собственных акций по цене, превышающей номинальную стоимость, которая производилась в процессе формирования уставного капитала АО (при учреждении АО, последующем увеличении уставного капитала), составляется бухгалтерская запись:

Д 52 К 75.1

Д 75.1 К 83 (курсовая разница)

Акционерное общество после полной оплаты уставного капитала и в процессе последующей деятельности вправе по решению общего собрания акционеров увеличить его путем повышения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций (ГК РФ, ч1, ст. 100).

Корректировка записей по счету 80 «Уставный капитал» осуществляется на основании внесенных и зарегистрированных в установленном порядке изменений учредительных документов.

Организацией произведена перерегистрация уставного капитала в связи с увеличением номинальной стоимости акций:

Д 75.1 К 80

Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров уменьшить уставный капитал (ГК РФ, ст. 101).

Организацией уменьшена величина уставного капитала на сумму уменьшения номинальной стоимости акций или на сумму вклада при выходе одного из участников из состава организации

Д 80 К 75 субсч. «Расчеты по возврату долга»

8.2. Учет добавочного капитала.

Добавочный капитал формируют:

- суммы проведенной в установленном порядке дооценки основных средств и нма.

Помимо сумм дооценки объектов основных средств и нематериальных активов при проведении переоценки, источниками образования добавочного капитала являются:

- суммы эмиссионного дохода акционерного общества, возникающие при продаже акций по цене выше номинальной стоимости;

- положительные курсовые разницы, связанные с расчетами с учредителями по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, если стоимость имущества в виде вклада выражена в иностранной валюте;

- суммы налога на добавленную стоимость (НДС) по материальным ценностям, полученным в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, восстановленные организацией, вносящей вклад в уставный капитал материальными ценностями;

- курсовые разницы по активам и обязательствам организации, используемым для ведения деятельности за пределами России.

Организацией приняты к бухгалтерскому учету в составе добавочного капитала:

1) сумма дооценки (увеличения первоначальной стоимости на дату переоценки до восстановительной стоимости) основных средств;

2) сумма эмиссионного дохода, полученная от превышения номинальной стоимости над рыночной стоимостью размещенных акций за минусом расходов, связанных с продажей акций (записи на счетах — при учреждении общества и при последующем увеличении его уставного капитала).

Д 01, 04 К 83;

Д 83 К 02, 05;

Д 75.1 К 83

Еще одним возможным источником формирования добавочного капитала является восстановленная учредителями сумма НДС, которая передается организации с имуществом, нематериальными активами и имущественными правами в случае внесения их в уставный капитал.

В том случае, если организация приобрела имущество (материалы, товары, основные средства, нематериальные активы), по которым произвела налоговый вычет по НДС, и затем передала это имущество в уставный (складочный) капитал другой организации, то на основании положений ст. 170 Налогового кодекса Российской Федерации у организации-учредителя подлежат восстановлению суммы НДС, ранее принятые к вычету.

В отношении материалов, товаров восстановлению подлежит вся сумма НДС, ранее принятая к вычету. В отношении основных средств и

нематериальных активов - в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки.

У организации, получающей имущество, восстановленные суммы НДС подлежат вычету после принятия на учет имущества. На основании Писем Минфина России от 30.10.2006 № 07-05-06/262, от 19.12.2006 № 07-05-06/302 сумма НДС по имуществу, принятому в счет вклада в уставный капитал, подлежащая налоговому вычету, подлежит отражению у принимающей стороны в составе добавочного капитала.

Пример. В качестве вклада в уставный капитал ПАО учредитель вносит товары. Согласованная стоимость товаров составляет 100 000 руб. Эта стоимость подтверждена независимым оценщиком. Сумма НДС, уплаченная учредителем при приобретении товаров и принятая к вычету, составила 18 000 руб.

Бухгалтерские записи, отражающие формирование добавочного капитала в результате восстановления НДС, приведены в таблице 8.1.

Таблица 8.1.

Корреспонденция счетов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Объявлен вклад в уставный капитал ПАО	Счет 75 "Расчеты с учредителем"	Счет 80 "Уставный капитал"	100 000
Получены товары от учредителя в счет вклада в уставный капитал	Счет 41 "Товары"	Счет 75 "Расчеты с учредителем"	100 000
Отражена сумма НДС по полученным товарам, восстановленная учредителем	Счет 19.3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"	Счет 83 "Добавочный капитал", субсчет "Добавочный капитал (без переоценки)"	18 000
НДС принят к вычету	68 "Расчеты по налогам и сборам"	19-3 "НДС по приобретенным материально-производственным запасам"	18 000

В соответствии с изменениями, внесенными Приказом Минфина России от 24.12.2010 № 186н (с бухгалтерской отчетности 2011 г.) в Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), зачислению в добавочный

капитал подлежат курсовые разницы по активам и обязательствам организации, используемым для ведения деятельности за пределами России.

Добавочный капитал организации не используется на нужды ее потребления. Средства добавочного капитала могут быть направлены на следующие цели:

- погашение сумм снижения стоимости основных средств при проведении последующей переоценки;
- погашение сумм снижения стоимости нематериальных активов при проведении последующей переоценки;
- увеличение уставного (складочного) капитала организации;
- списание отрицательных курсовых разниц, связанных с формированием уставного капитала;
- списание сумм дооценки основных средств и нематериальных активов при их выбытии (Д 83 К 84).

В соответствии с изменениями, внесенными в Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), средства добавочного капитала могут быть присоединены к финансовому результату организации. Это происходит при прекращении организацией деятельности за пределами Российской Федерации (полном или частичном). В данном случае часть добавочного капитала, соответствующая сумме курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности, отражается в качестве прочих доходов или прочих расходов организации.

Пример. Организация осуществляла деятельность за пределами Российской Федерации. Курсовые разницы по активам и обязательствам организации, используемым для ведения этой деятельности (отраженные по кредиту счета "Добавочный капитал", субсчет "Добавочный капитал (без переоценки)", составляли 100 000 руб. Организация прекращает свою деятельность за пределами Российской Федерации.

Бухгалтерские записи, отражающие списание курсовых разниц при прекращении деятельности на территории Российской Федерации, приведены в таблице 8.2.

Таблица 8.2.

Корреспонденция счетов

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Списаны курсовые разницы при прекращении деятельности за пределами РФ	Счет 83 "Добавочный капитал" "Добавочный капитал (без переоценки)"	Счет 91 "Прочие доходы и расходы"	100 000

Снижение величины добавочного капитала возможно при увеличении уставного капитала.

Организацией снижена величина добавочного капитала на следующие нужды:

1) в связи с уменьшением первоначальной стоимости основных средств на дату переоценки до восстановительной стоимости;

2) на увеличение уставного капитала

Д 83 К

1) 01 «Основные средства»; Д 02 К 83

2) 80 «Уставный капитал»

8.3. Учет резервного капитала.

Любая хозяйственная деятельность связана с риском, т.е. с возможными потерями от принятых управленческих решений. Эти потери могут быть вызваны как объективными, так и субъективными причинами. Чтобы обеспечить стабильность хозяйственного развития любая фирма должна часть полученных результатов откладывать в резерв. В активе баланса так называемые зарезервированные ценности, находятся в текущем обороте, но кредитовое сальдо счета 82 "Резервный капитал" как бы проводит границу между теми активами, которые находятся в обороте без ограничения и той их частью, которая как бы неприкасаемая, т.е. не может быть снижена - это и есть резерв.

В ОА создается резервный фонд в соответствии с уставом, но не менее 5 процентов от величины уставного капитала.

Сальдо должно увеличиваться за счет части нераспределенной прибыли, что оформляется записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 82 «Резервный капитал»

В случае возникновения за отчетный период убытка он списывается за счет резервного капитала:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Тесты к теме 8.

1. Коммерческая организация обязана уменьшить уставный капитал:

а) если по результатам обычной деятельности за второй и каждый последующий отчётные годы его уставный капитал превышал стоимость чистых активов, а также когда учредители (участники) в течение первого года от даты госрегистрации общества полностью не оплатили акции при их размещении, и они не были проданы в сроки, установленные законом; при реорганизации общества;

б) для списания убытков, полученных в результате форс-мажорных обстоятельств;

в) для выплаты дивидендов и списания НИОК и ТР, прекращённых в связи с их бесперспективностью.

2. Способы уменьшения уставного капитала:

а) уценка внеоборотных активов при их переоценке, проводимой впервые, а также создание резерва под обесценение финансовых активов;

б) передача объектов основных средств по договору дарения и иных

безвозмездным основаниям;

в) снижение номинальной стоимости акций или сокращение их общего количества, находящегося в обращении; изъятие вклада учредителем (участником), при их выходе из общества; аннулировании акций, выкупленных у своих акционеров; погашении акций, не размещённых в установленные сроки, и в других случаях, предусмотренных уставом общества.

3. Для уменьшения уставного капитала АО вправе:

а) выкупить у своих акционеров (участников) акции (доли – в ООО), после чего собственные акции (доли) аннулировать или перепродать третьим лицам;

б) провести переоценку внеоборотных активов, и сумму их уценки списать на уменьшение уставного капитала;

в) списать убытки в уменьшение уставного капитала.

4. Резервный капитал представляет:

а) резерв затрат на оплату очередных отпусков работников организации, а также на возмещение затрат на капитальный и текущий ремонты объектов основных средств;

б) резерв для возмещения убытков от списания дебиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности, от обесценения ценных бумаг и снижения стоимости материально-производственных запасов;

в) уставный резерв в виде целевого фонда, формируемого коммерческой организацией в обязательном или инициативном порядке для возмещения последствий прогнозируемых и непредвиденных форс-мажорных (негативных) событий в обычной деятельности организации.

5. Источником формирования резервного капитала является:

а) средства уставного (складочного) капитала, уставного фонда, паевого (неделимого) фонда, доходы простого товарищества;

б) средства нераспределённой прибыли, сумма которых определяется

ежегодными отчислениями в установленном уставом организации проценте от остатка нераспределённой прибыли за отчётный год;

в) общая сумма доходов от продажи продуктов труда (стоимость, НДС или другие налоговые платежи, если иное не предусмотрено НК РФ) и прочих доходов за минусом прочих расходов за отчётный год.

6. Средства резервного капитала расходуются на:

а) возмещение административных и управленческих расходов;

б) возмещение затрат на НИОК и ТР, результаты которых предназначены для использования в производственном виде обычной деятельности;

в) погашение облигаций и выплату соответствующих доходов; выкуп и погашение собственных акций при отсутствии других источников; возмещение суммы бухгалтерского (чистого) убытка, учтённой на конец отчётного года; при наличии остатка средств нераспределённой прибыли, которыми пополнен резервный капитал после всех произведённых расходов, могут быть и иные объекты расходования резервного капитала, если они предусмотрены в уставе организации.

7. Добавочный капитал формируется:

а) зачислением сумм дооценки объектов основных средств и нематериальных активов по их переоценке, проведённой впервые, сумм дооценки по результатам переоценки указанных активов за отчётный год, превышающих суммы их уценки за предыдущий год; суммами эмиссионного дохода от превышения номинальной стоимости размещённых акций над их рыночной стоимостью за минусом затрат на продажу акций; суммами использованного целевого финансирования, полученного по программе государственной помощи; другими суммами, предусмотренными уставом организации и РСБУ;

б) средствами бухгалтерской прибыли, ежегодно отчисляемыми в процентах от учтённой суммы бухгалтерской прибыли, полученной за отчётный год, а также суммой отчислений от нераспределённой прибыли,

оставшейся после выплаты дивидендов и оплаты других целевых расходов, предусмотренных уставом организации;

в) частью выручки от продаж продуктов труда, рассчитанной в процентах, предусмотренных уставом организации, к общей сумме указанной выручки от продаж за отчётный год.

8. Добавочный капитал используется на финансирование:

а) погашения уценки основных средств и нематериальных активов по переоценке за отчётный год, проведённой впервые;

б) погашения бухгалтерского убытка, учтённого за отчётный год и выплаты дивидендов акционерам, не состоящим в штате организации;

в) погашения суммы уценки основных средств и нематериальных активов по результатам их переоценки за отчётный год, полностью возмещённые суммой их дооценки за предыдущий год; суммы превышения уценки упомянутых активов над суммой дооценки за предыдущий год; пополнение уставного капитала путём увеличения номинальной стоимости акций; другие нужды, предусмотренные уставом организации и РСБУ, а также на погашение суммы дооценки в учётной стоимости выбывших объектов основных средств и нематериальных активов.

9. Использование средств резервного капитала на покрытие убытков отчетного года учитывается:

а) Д-т 80, К-т 81;

б) Д-т 84, К-т 82;

в) Д-т 82, К-т 99;

г) Д-т 82, К-т 84.

10. Бухгалтерская проводка: Д-т 75 «Расчеты с учредителями», К-т 80 «Уставный капитал» оформляется:

а) после государственной регистрации предприятия;

б) после внесения вкладов учредителями;

в) после оформления документов по поступлению имущества.

Тема 9. Бухгалтерский учет расчетов.

9.1. Формы безналичных расчетов.

Ст. 862 ГК РФ устанавливает, что при осуществлении безналичных расчетов допускаются расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, а также расчеты в иных формах, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Расчетные документы, используемые при осуществлении указанных форм расчетов представлены на рис. 9.1.

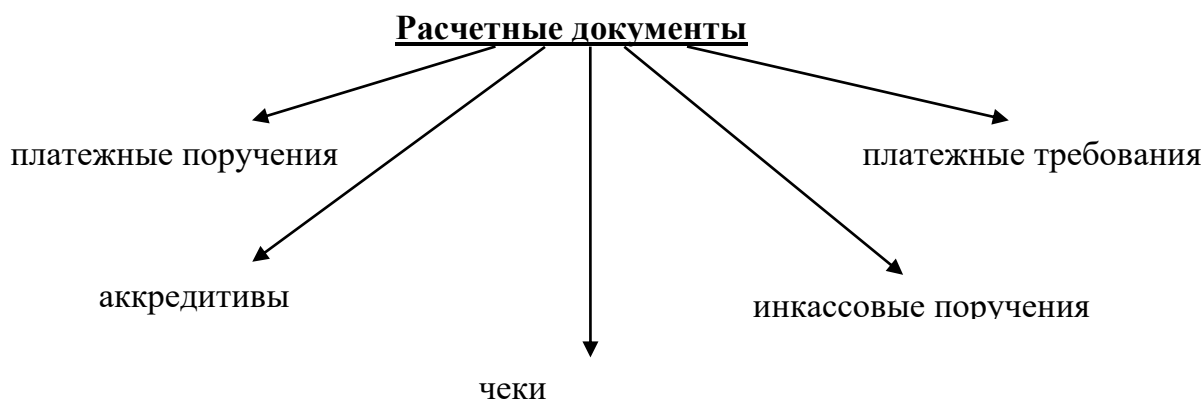


Рис. 9.1. Виды расчетных документов.

К исполнению эти документы принимаются банком независимо от суммы и в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. На первом экземпляре расчетного документа (кроме чеков) должны быть подписи, как правило, руководителя и главного бухгалтера, т. е. первых двух лиц, имеющих право подписи таких документов. Допускается наличие одной подписи в случае, когда руководитель организации ведет учет лично. В любом случае на первом экземпляре (кроме чеков) должен быть и оттиск печати, образец которого наряду с образцами подписей заявлены организацией в карточке при открытии расчетного счета в банке. В филиалах, представительствах и отделениях, осуществляющих операции от имени юридического лица, расчетные документы подписываются лицами,

уполномоченными на это данным юридическим лицом.

Индивидуальные предприниматели на первом экземпляре расчетного документа указывают одну подпись и оттиск печати.

При безналичной форме расчетов платежи между участниками текущих обязательств осуществляются путем представления в банк платежного поручения или платежного требования в зависимости от того, кому принадлежит инициатива погашения долга.

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежное поручение исполняется банком в срок, предусмотренный законодательством, или в более короткий срок, установленный договором банковского счета либо определяемый применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Платежными поручениями могут производиться:

- а) перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- б) перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- в) перечисления денежных средств в целях возврата/размещения кредитов (займов)/депозитов и уплаты процентов по ним;
- г) перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

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

При недостаточности денежных средств на банковском счете плательщика - юридического лица, индивидуального предпринимателя, физического лица, занимающегося в установленном законодательством

Российской Федерации порядке частной практикой, кредитной организации после осуществления контроля достаточности денежных средств на банковском счете (многократно или однократно) распоряжения не принимаются банком к исполнению и возвращаются (аннулируются) отправителям распоряжений не позднее рабочего дня, следующего за днем поступления распоряжения либо за днем получения акцепта плательщика, за исключением:

- распоряжений о переводе денежных средств в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также распоряжений этой же и предыдущей очередности списания денежных средств с банковского счета, установленной федеральным законом;
- распоряжений взыскателей средств;
- распоряжений, принимаемых банком к исполнению или предъявляемых банком в соответствии с договором.

Платежное поручение действительно для представления в банк в течение 10 календарных дней со дня его составления.

При *расчетах по аккредитиву* банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлении последним документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (исполняющий банк) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк. Аккредитив обособлен и независим от основного договора.

Реквизиты и форма (на бумажном носителе) аккредитива устанавливаются банком. В аккредитиве должна быть указана следующая обязательная информация:

- номер и дата аккредитива;

- сумма аккредитива;
- реквизиты плательщика;
- реквизиты банка-эмитента;
- реквизиты получателя средств;
- реквизиты исполняющего банка;
- вид аккредитива;
- срок действия аккредитива;
- способ исполнения аккредитива;
- перечень документов, представляемых получателем средств, и требования к представляемым документам;
- назначение платежа;
- срок представления документов;
- необходимость подтверждения (при наличии);
- порядок оплаты комиссионного вознаграждения банков.

В аккредитиве может быть указана иная информация. Банками могут открываться следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);
- отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по непокрытому аккредитиву, а также порядок

возмещения денежных средств по непокрытому аккредитиву банком-эмитентом исполняющему банку определяется соглашением между банками. Порядок возмещения денежных средств по непокрытому аккредитиву плательщиком банку-эмитенту определяется в договоре между плательщиком и банком-эмитентом.

Отзывным признается аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом без предварительного уведомления получателя средств. Отзыв аккредитива не создает каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств.

Исполняющий банк обязан осуществить платеж или иные операции по отзывному аккредитиву, если к моменту их совершения им не получено уведомление об изменении условий или отмене аккредитива.

Аккредитив является отзывным, если в его тексте прямо не установлено иное.

В случае изменения условий или отмены отзывного аккредитива банк-эмитент обязан направить соответствующее уведомление получателю средств не позже рабочего дня, следующего за днем изменения условий или отмены аккредитива.

Условия безотзывного аккредитива считаются измененными или безотзывный аккредитив считается отмененным с момента получения исполняющим банком согласия получателя средств на изменение условий или отмену отзывного аккредитива. Частичное принятие изменений условий безотзывного аккредитива получателем средств не допускается.

По просьбе банка-эмитента безотзывный аккредитив может быть подтвержден исполняющим банком с принятием на себя дополнительного обязательства произвести платеж получателю средств по представлении им документов, соответствующих условиям аккредитива (подтвержденный аккредитив). Условия подтвержденного аккредитива считаются измененными или аккредитив считается отмененным с момента получения банком-эмитентом согласия исполняющего банка, и получателя средств.

Об открытии аккредитива и его условиях банк-эмитент сообщает получателю средств через исполняющий банк либо через банк получателя средств с согласия последнего. Платеж по аккредитиву производится в безналичном порядке.

Условия применения аккредитивной формы расчетов допускают предварительный акцепт уполномоченным лицом плательщика выставленных счетов поставщика, который исполняет свои обязанности по месту нахождения последнего.

Закрытие аккредитива осуществляется исполняющим банком при наличии одного из следующих условий:

- по истечении срока действия аккредитива независимо от суммы его наличия;
- досрочно по заявлению получателя средств об отказе от дальнейшего использования аккредитива, если это оговорено в договоре между ним и плательщиком;
- по распоряжению плательщика о полном или частичном отзыве аккредитива. Такой вариант также должен быть предусмотрен по условиям действия аккредитива.

Неиспользованные суммы в аккредитивах по истечении срока их действия или в других случаях, рассмотренных ранее, направляются на восстановление средств или частичное погашение обязательств на те счета, с которых они были использованы.

Чек признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате.

Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате.

Чек должен содержать:

- 1) наименование «чек», включенное в текст документа;
- 2) поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму;
- 3) наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;
- 4) указание валюты платежа;
- 5) указание даты и места составления чека;
- 6) подпись лица, выписавшего чек, - чекодателя.

Отсутствие в документе какого-либо из указанных реквизитов лишает его силы чека.

Чек, не содержащий указание места его составления, рассматривается как подписанный в месте нахождения чекодателя.

Платеж по чеку может быть гарантирован полностью или частично посредством авалья.

Гарантия платежа по чеку (аваль) может даваться любым лицом, за исключением плательщика.

Аваль проставляется на лицевой стороне чека или на дополнительном листе путем надписи «считать за аваль» и указания, кем и за кого он дан. Если не указано, за кого он дан, то считается, что аваль дан за чекодателя.

Аваль подписывается авалистом с указанием места его жительства и даты совершения надписи, а если авалистом является юридическое лицо, места его нахождения и даты совершения надписи.

Авалист отвечает так же, как и тот, за кого он дал аваль.

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

Инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Если документы подлежат оплате по предъявлении, исполняющий банк должен сделать представление к платежу немедленно по получении инкассового поручения.

Если документы подлежат оплате в иной срок, исполняющий банк должен для получения акцепта плательщика представить документы к акцепту немедленно по получении инкассового поручения, а требование платежа должно быть сделано не позднее дня наступления указанного в документе срока платежа.

Частичные платежи могут быть приняты в случаях, когда это установлено банковскими правилами, либо при наличии специального разрешения в инкассовом поручении.

При осуществлении безналичных расчетов в форме перевода денежных средств по требованию получателя средств применяется **платежное требование**. *Платежное требование* (Положение о платежной системе Банка России 384-П, Положение БР 383-П) является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

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

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

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55.1 «Аккредитивы»;

55.2 «Чековые книжки»;

55.3 «Депозитные счета» и др.

На субсчете 55.1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Принятые на учет по счету 55 «Специальные счета в банках» средства в аккредитивах списываются по мере использования их (согласно выпискам кредитной организации), как правило, в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Неиспользованные средства в аккредитивах после восстановления кредитной организацией на тот счет, с которого они были перечислены, отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55.1 «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву.

На субсчете 55.2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек отражается по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов. Суммы по полученным в кредитной организации чековым книжкам списываются по мере оплаты выданных организацией чеков, т.е. в суммах погашения кредитной организацией предъявленных ей чеков (согласно выпискам кредитной организации), с кредита счета 55 «Специальные счета в банках» в дебет счетов учета расчетов (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

60 и др.). Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным кредитной организацией (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55 «Специальные счета в банках»; сальдо по субсчету 55.2 «Чековые книжки» должно соответствовать сальдо по выписке кредитной организации. Суммы по возвращенным в кредитную организацию чекам (оставшимся неиспользованными) отражаются по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Аналитический учет по субсчету 55-2 «Чековые книжки» ведется по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55.3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Наличие и движение денежных средств в иностранных валютах учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках» обособленно.

9.2. Бухгалтерский учёт расчетов с персоналом по оплате труда.

Основные нормативные акты, регулирующие трудовые отношения, а также процесс оплаты труда и выплат социального характера:

- Трудовой Кодекс РФ. Федеральный Закон №197-ФЗ от 30.12.2001г. - содержит нормы трудового права;
- Налоговый Кодекс РФ, часть 2, гл.25, ст.255 «Расходы на оплату труда». Федеральный Закон от 05.08.2000г. № 117-ФЗ - регулирует порядок отнесения расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли;
- Налоговый Кодекс РФ, часть 2, гл.23 «Налог на доходы физических лиц». Федеральный Закон от 05.08.2000г. № 117-ФЗ - определяет порядок исчисления НДФЛ налоговыми агентами, т.е. организациями;
- Глава 34 ч.2 НК РФ «Страховые взносы»;

- Федеральный Закон РФ от 15.12.2001г № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» - определяет объекты, ставки, льготы по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование;
- Федеральный Закон РФ от 06.12.2011г № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» - содержит общие положения по бухгалтерскому учёту, основные требования к ведению бухгалтерского учёта;
- Федеральный Закон РФ от 19.06.2000г № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» - устанавливает минимальный размер оплаты труда (с 01.05.2018 11163 руб., с 1 января 2018 9489 руб.);
- Федеральный Закон РФ от 29.12.2006г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности в связи с материнством» - содержит порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности, при рождении ребенка, беременности и родам, уходу за ребенком до 1,5 лет, смерти застрахованного лица;
- Федеральный Закон РФ от 24.07.1998г № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» - содержит порядок начисления пособий от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- Постановление Правительства РФ от 15.06.2007г. № 375 «Об утверждении положения об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - содержит порядок начисления пособий по временной нетрудоспособности, при рождении ребенка, беременности и

родам, уходу за ребенком до 1,5 лет;

- Постановление Правительства РФ от 24.12.2007г. № 922 «Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» - определяет порядок исчисления среднего заработка в различных ситуациях (отпуск, командировка);
- Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н «Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации ПБУ 10/1999» - содержит перечень расходов организации в целях бухгалтерского учета;
- Приказ Минфина РФ от 31.10.2000г № 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» - содержит план счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцию по его применению

Заработная плата - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Начисленная работникам заработная плата организации, делится на два вида: основную и дополнительную.

К основной заработной плате относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы, за работу в ночное время, за сверхурочные работы, выходные и праздничные дни.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты за не проработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, льготных часов подростков, за время выполнения

государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

Право работников на получение ежегодного отпуска регулируется ст. 122 Трудового Кодекса РФ: за первый год работы предоставляется работникам, непрерывного проработавшим в организации 6 месяцев. За второй и последующие годы работы предоставляется в любое время рабочего года в соответствии с графиком отпусков, утвержденным на предприятии.

Под системной оплатой труда понимают способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам предприятия в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

Системы заработной платы, размеры ставок, окладов, различных выплат устанавливаются в отношении работников коммерческих организаций - коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций, трудовыми договорами. Системы оплаты и стимулирования труда, в том числе повышение оплаты за работу в ночное время, выходные и нерабочие праздничные дни, сверхурочную работу и в других случаях, устанавливаются работодателем.

При оплате труда своих работников организации используют тарифную или бестарифную систему оплаты труда, каждая из которых в свою очередь предполагает многообразие подсистем оплаты труда.

Тарифная система - это совокупность нормативов, при помощи которых осуществляется дифференциация и регулирование уровня заработной платы различных групп и категорий работников в зависимости от его сложности. К числу основных нормативов, включаемых в тарифную систему и являющихся, таким образом, ее основными элементами, относятся тарифные сетки и ставки, тарифно-квалификационные справочники.

Тарифные сетки по оплате труда - это инструмент разделения оплаты труда в зависимости от его сложности или квалификации. Они представляют шкалу соотношений в оплате труда различных групп работников, включают

количество разрядов и соответствующих им тарифных коэффициентов.

Тарифную ставку, соответствующую тому или иному разряду, получают путем умножения тарифной ставки 1-го разряда на тарифный коэффициент соответствующего разряда. Размеры тарифных ставок могут устанавливаться или в виде фиксированных однозначных величин, или в виде «веток», определяющих предельные значения.

Труд работников оплачивается повременно, сдельно или по иным системам платы труда. Оплата может производиться за индивидуальные и коллективные результаты работы. В настоящее время традиционными формами оплаты труда являются повременная и сдельная, довольно широко используемые в практике предприятий.

При повременной оплате труда заработная плата начисляется за фактически отработанное время на основании табелей учета рабочего времени согласно окладам, утвержденным в штатном расписании. В основу расчета повременной заработной платы берутся затраченное время и тарифная ставка рабочего. Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную. В первом случае заработная плата находится в прямой зависимости от количества отработанного времени. В повременно-премиальную систему входит не только оплата времени, но и качество работы, в связи, с чем работникам начисляются премии за экономию материалов, топлива, энергии, за сокращение простоев и т. д.

По способу начисления заработной платы данная система подразделяется на три вида: почасовую, поденную и помесечную. При почасовой оплате расчет заработка производится исходя из часовой тарифной ставки и фактически отработанных работником часов. При поденной оплате расчет заработной платы осуществляется исходя из твердых месячных окладов (ставок), числа рабочих дней, фактически отработанных работников в данном месяце, а также числа рабочих дней, предусмотренных графиком работы на данный месяц. При помесечной оплате заработная плата работникам начисляется согласно окладам, утвержденным в штатном

расписании приказом по предприятию, и количеству дней фактической явки на работу. Такая разновидность повременной оплаты труда называется окладной системой. Таким образом, на предприятии оплачивается труда инженерно-технических работников и служащих.

Сдельная форма оплаты труда ставит оплату в прямую зависимость от производительности труда, обеспечивает сочетание интересов работника и предприятия. При этой форме заработок зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, сложности и условий труда. Она подразделяется на следующие системы:

- Прямая сдельная – оплата труда рабочих повышается в прямой зависимости от количества выработанных ими изделий, т. е. оплата за каждую произведенную ими единицу продукции осуществляется по одной и той же расценке.

- Сдельно-прогрессивная система – оплата труда рабочих по неизменным расценкам производится только в пределах установленной исходной нормы (базы), а вся выработка сверх этой базы оплачивается по расценкам, прогрессивно нарастающим в зависимости от перевыполнения норм выработки. Применение сдельно-прогрессивной системы целесообразно только в случае острой необходимости увеличения производительности труда на участках, лимитирующих выпуск продукции по предприятию в целом, то есть на так называемых «узких местах» производства.

- Сдельно-премиальная – помимо суммы сдельной заработной платы, рабочим начисляют премии за конкретные показатели их производственной деятельности.

- Коллективно-сдельная – заработок каждого работника поставлен в зависимость от конечных результатов работы всей бригады, участка.

- Аккордная, при которой оценивается комплекс различных работ с указанием предельного срока их выполнения. Если для

выполнения аккордного задания требуется длительный срок, то производятся промежуточные выплаты за практически выполненные в данном расчетном (платежном) периоде работы, а окончательный расчет осуществляется после окончания и приемки всех работ по наряду. Аккордная система оплаты труда предполагает, что для работника размер вознаграждения устанавливается за комплекс работ, а не за конкретную производственную операцию.

Нормы расчёта заработной платы в режиме сверхурочной, ночной работы и в праздничные дни установлены в Трудовом Кодексе РФ. Сверхурочная работа - это работа, производимая по инициативе работодателя за пределами установленной продолжительности рабочего времени - ежедневной рабочей смены, а также смены сверх нормального числа рабочих часов за рабочий период. Трудовой кодекс един для всех, в том числе и для частных коммерческих предприятий.

Первые два часа сверхурочной работы оплачиваются не менее чем в полуторном размере, последующие - не менее чем в двойном. Конкретные размеры оплаты сверхурочной работы могут определяться коллективным или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее того времени, что было отработано сверхурочно. Но если работник самостоятельно проявил инициативу и работал сверхурочно, то гарантий оплаты со стороны работодателя Трудовой Кодекс РФ не даёт.

На основании ст. 96 Трудового Кодекса РФ работой в ночное время считается труд, длящийся с 22 часов одного дня до 6 часов другого дня. Продолжительность работы (смены) в ночное время сокращается на 1 час. Исключение составляют работники, которым установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, а также принятые специально для работы в ночное время, если иное не предусмотрено коллективным договором. Каждый час работы в ночное время согласно ст. 154 Трудового

Кодекса РФ оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами. Конкретные размеры повышения устанавливаются работодателем с учетом мнения представительного органа работников, коллективным договором, трудовым договором. Данное положения распространяется и на работников, принятых для выполнения работ только в ночное время (погрузка-разгрузка, дежурства, аварийная, скорая помощь и т.п.).

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни оплачивается, как минимум, в двойном размере. Конкретные размеры оплаты, но не ниже установленных ст. 153 Трудового Кодекса РФ, определяются в коллективном договоре или трудовом договоре. Оплата производится за все фактические часы работы, приходящиеся на выходной или нерабочий праздничный день. Работодатель может заменить повышенную оплату за работу в выходной или нерабочий праздничный день только по желанию работника.

Статьей 153 Трудового Кодекса РФ установлено, что работа в выходной и нерабочий праздничный дни оплачивается:

- сдельщикам - не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, - в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;
- работникам, получающим месячный оклад, - в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный дни производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

Таким образом, работодатель должен определить условия оплаты труда и зафиксировать их в коллективном договоре, индивидуальном трудовом

договоре, соглашении, локальном нормативном акте организации, такое как «Положении об оплате труда». При этом, устанавливая условия оплаты работы в выходной день, работодателю следует учитывать то, что Трудовым кодексом РФ определен только минимальный размер оплаты за работу в выходной и нерабочий праздничный день, максимальный размер оплаты не ограничен.

Удержание из заработной платы осуществляется в случаях, размерах и порядке, установленных Трудовым Кодексом РФ, Налоговым Кодексом РФ и иными федеральными законами.

ТК РФ ограничивает не только случаи удержания сумм из заработной платы, но и размеры такого уменьшения оплаты труда (ст. 138 ТК РФ):

1. Общий размер всех «вычетов» при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 процентов, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, – 50 процентов заработной платы, причитающейся работнику.

2. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником во всяком случае должно быть сохранено 50 процентов заработной платы.

3. В случае удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда здоровью другого лица, возмещении вреда лицам в связи со смертью кормильца и возмещения ущерба, причиненного преступлением, размер удержаний не может превышать 70 процентов заработной платы.

Удержания из заработной платы делятся на:

- обязательные удержания из заработной платы;
- удержания из заработной платы по инициативе работодателя;
- удержания из заработной платы по инициативе работника.

Данное деление позволяет классифицировать удержания по соответствующим видам, в зависимости от инициатора «вычета» из

заработной платы.

К обязательным удержаниям относятся:

1. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Правила удержания НДФЛ установлены главой 23 Налогового кодекса РФ.

2. Удержания по исполнительным листам. Случаи взыскания сумм из заработной платы по исполнительным документам, установленными Федеральным Законом от 02.10.2007г № 229-ФЗ (в ред. от 28.12.2016г.) «Об исполнительном производстве» включают в себя исполнение решений о взыскании периодических платежей (алиментов).

Случаи удержаний по инициативе работодателя предусмотрены статьей 137 Трудового Кодекса РФ и включают:

1. Возмещение неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы.

2. Погашение неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях.

3. Возврат сумм, излишне выплаченных работнику вследствие счетных ошибок, а также сумм, излишне выплаченных работнику, в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда (ч. 3 ст. 155 Трудового Кодекса РФ), либо простоя (ч. 3 ст. 157 Трудового Кодекса РФ), и если заработная плата была излишне выплачена работнику в связи с его неправомерными действиями (например, если работник представил подложные документы о результатах своего труда, на основании которых ему выплатили премию за особые достижения), установленными судом.

4. Взыскание с виновного работника, суммы причиненного работодателю материального ущерба. Правила о материальной ответственности работника установлены главой 39 Трудового Кодекса РФ.

Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб (при этом сумма

причиненного ущерба превышает средний месячный заработок работника), то лишь суд может взыскать с работника сумму ущерба (ч. 3 ст. 248 Трудового Кодекса РФ).

Если зарплата выплачивается реже чем каждые полмесяца, работодателю грозит материальная ответственность (ст. 236 ТК РФ). В этом случае сотрудникам полагается компенсация за каждый день задержки выплаты зарплаты, начиная со следующего дня после установленного срока выплаты по день фактического расчета включительно. Для выплаты компенсации нужно издать приказ в произвольной форме.

В трудовом законодательстве понятие аванса по заработной плате отсутствует. Есть разделение зарплаты на две части: за первую половину месяца и за вторую. Соотношение размера этих частей работодатель вправе установить самостоятельно.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации расчеты по оплате труда ведутся на активно-пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При этом на указанном счете учитывается информация о расчетах по оплате труда не только с работниками, состоящими в штате предприятия, но и с внештатными сотрудниками. По кредиту счета 70 отражаются начисление сумм заработной платы, премий, пособий и других доходов работника. По дебету счета 70 показываются их выплата. Суммы начисленных налогов на доходы физических лиц с заработной платы работников, отражаются по кредиту счета 68, суммы страховых взносов отражаются по кредиту 69, а также платежи по всем видам исполнительных документов, которые отражаются по кредиту счета 76, удержания подотчетных сумм, отражаются по кредиту счета 71 и прочие удержания, которые отражаются по кредиту счета 73.

Выплачена заработная плата:

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 50 «Касса»

Перечислена заработная плата на расчетный счет сотрудника:

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 51 «Расчетный счет»

Начислена заработная плата:

Д 20 «Основное производство»

Д 23 «Вспомогательное производство»

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

Д 44 «Расходы на продажу»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Внесены в кассу излишние суммы оплаты труда:

Д 50 «Касса»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Пособия по временной нетрудоспособности начислены в отчетном периоде:

Д 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Вознаграждения за счет прибыли:

Д 84 «Нераспределенная прибыль»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Начислены отпускные, вознаграждения по итогам года при создании резервов:

Д 25, 26, 44 К 96

Д 96 «Резервы предстоящих расходов»

К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69

Удержан налог на доходы физических лиц из заработной платы:

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Удержаны суммы из заработной платы в счет погашения займов и недостач:

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Депонирована неполученная заработная плата:

Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

К 76.4 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Согласно Трудового Кодекса РФ, отпускные должны быть выданы работнику не позднее, чем за три дня до начала отдыха. А значит, страховые взносы на всю сумму отпускных должны быть начислены в тот же момент, что отпускные, даже если отпуск начался в одном отчетном периоде (расчетном периоде), а закончился в другом.

Для учета страховых взносов планом счетов предусмотрен 69 счет и субсчета к нему. К субсчетам первого порядка открывают субсчета второго порядка, чтобы отдельно выделить взносы в Пенсионный Фонд РФ, в Федеральный Фонд Обязательного Медицинского Страхования РФ, а также взносы в Фонд Социального Страхования РФ на случай болезни и материнства, и взносы от несчастных случаев на производстве. Начисленные взносы отражают по кредиту этих субсчетов в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат:

- начислены взносы в Пенсионный Фонд РФ;

Д 20 «Основное производство»

Д 23 «Вспомогательное производство»

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

Д 44

К 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» субсчет «Обязательное пенсионное страхование»

- начислены взносы в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования РФ;

Д 20 «Основное производство»

Д 23 «Вспомогательное производство»

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» субсчет «Расчеты с Федеральным Фондом Обязательного Медицинского Страхования»

- начислены взносы в Фонд Социального Страхования РФ на случай временной нетрудоспособности и материнства;

Д 20 «Основное производство»

Д 23 «Вспомогательное производство»

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 69 субсчет «Расчеты с Фонд Социального Страхования по взносам на случай временной нетрудоспособности и материнства»

- начислены страховые взносы в Фонд Социального Страхования РФ от несчастных случаев на производстве.

Д 20 «Основное производство»

Д 23 «Вспомогательное производство»

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» субсчет «Расчеты с Фонд Социального Страхования по взносам от несчастных случаев и профзаболеваний»

Начисление сумм страховых взносов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» на соответствующих субсчетах в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство:

Д 20 «Основное производство»

Д 23 «Вспомогательное производство»

Д 25 «Общепроизводственные расходы»

Д 26 «Общехозяйственные расходы»

Уплата ежемесячных страховых взносов платежей производят 15-го числа следующего месяца.

В соответствии со статьей 136 Трудового Кодекса РФ выплачиваются отпускные работнику не позднее, чем за 3 дня до начала отпуска.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев.

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

– за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации, за исключением перерывов для кормления ребенка, предусмотренных трудовым законодательством Российской Федерации;

– работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

– работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации, например, вызывался в суд или военкомат.

Нормативное количество дней отпуска в году не может быть менее 28 календарных дней.

По соглашению сторон отпуск может быть разделен на две части, но первая часть отпуска не может быть менее 14 календарных дней.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,3 (среднемесячное число календарных дней), при условии, что расчетный период отработан полностью.

Если расчетный период отработан не полностью то, средний дневной заработок рассчитывается так:

Зарботок, начисленный за расчетный период, делится на количество календарных дней, отработанных работником за расчетный период.

Количество календарных дней, в полностью отработанном месяце берется за 29,3.

Количество календарных дней в не полностью отработанном календарном месяце рассчитывается по формуле: 29,3 делится на количество календарных дней месяца и умножается на количество календарных дней, приходящихся на присутственное время в не полностью отработанном месяце.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

Пример 1: По графику отпусков установленных в организации, очередной отпуск у начальника АБЗ Горькова Р.Н. с 01 декабря 2018 года по 28 декабря 2018 года. Должностной оклад по условиям трудового договора составляет 15 000 рублей.

В расчетный период включаются предыдущие 12 месяцев отработанные в организации, а это декабрь 2017 года и с января по ноябрь 2018 года.

Сумма выплат, учитываемых при оплате отпуска, составил: за декабрь 2017 года – 652,17 рублей, а за период январь – ноябрь 2018 года $15\ 000 * 11 = 165\ 000$ рублей. Итого за расчетный период 165 652,17 рублей.

Расчетное время за 12 месяцев: за декабрь 2017 года – $29,3/31*1=0,95$ дней, за январь 2018 – ноябрь 2018 года $29,3*11=322,3$ и общее время составило $0,95 + 322,3 = 323,25$ дня за год или среднее расчетное время $323,25 / 12 = 26,94$ дней.

Для расчета среднего дневного заработка берем сумму выплат за 12 месяцев и делим на 12 месяцев, и на среднее расчетное время, т.е.

$$165\ 652,17 / 12 / 26,94 = 512,46 \text{ рублей.}$$

Сумма отпускных рассчитывается, как средний дневной заработок умножается на количество дней отпуска, т.е. $512,46 * 28 = 14\ 348,88$ рублей.

Порядок расчета размера пособия, которое выплачивается гражданам при наступлении временной нетрудоспособности, зафиксирован в Федеральном Законе РФ от 29.12.2006г № 255-ФЗ (в ред. от 03.07.2016г.).

Согласно закону на получение пособия имеют право лица, которые:

- заболели или получили травму;
- вынуждены ухаживать за больным членом семьи;
- находятся в зоне карантина;
- должны ухаживать за ребенком, не достигшим 7 лет, или иным недееспособным родственником, который находится в зоне карантина;
- проходят через процедуру протезирования, которая была рекомендована врачом;
- долечиваются после болезни или оперативного вмешательства в санаторно-курортных учреждениях.

Также оплата листка нетрудоспособности производится по основаниям, перечисленным в Федеральном Законе РФ от 24.07.1998г № 125-ФЗ (в ред. от 19.12.2016 г.), указывающий на необходимость осуществления выплат работникам, которые были травмированы в результате:

- несчастного случая, произошедшего на производстве.
- профессионального заболевания.

Основных критерии для расчета суммы денежных выплат по листку нетрудоспособности, это:

- общий стаж работы сотрудника;
- размер заработной платы трудящегося.

При стаже более 8 лет размер выплат будет рассчитываться исходя из 100% от суммы средней заработной платы работника. Если стаж составляет от 5 до 8 лет, то сумма пособия будет рассчитываться из 80% от заработка.

При стаже, не превышающем 5 лет, выплаты будут составлять 60% от заработка. Если стаж сотрудника организации не более полугодя, то его больничный рассчитывается в размере минимального размера оплаты труда (МРОТ).

При определении суммы пособия по нетрудоспособности нужно:

1. Определить расчетный период. Под этим периодом подразумевают время, на протяжении которого учитывается средний заработок работника. Так, если человек заболел в 2018 году, то будет учитываться его заработок за 2 предшествующих года, то есть период за 2016 и 2017 годы.

2. Рассчитать сумму фактического заработка заболевшего сотрудника, который включает все выплаты, на которые начислялись страховые взносы в Фонд Социального Страхования Российской Федерации, в т.ч. премиальные выплаты и оплата отпусков, а также доходы, полученные в натуральной форме.

3. Если заболевший работник в расчетный период имел заработок в других местах работы, то их также учитывают.

4. Произвести определение средней дневной заработной платы нетрудоспособного сотрудника. Для этого требуется сложить суммы выплат за расчетный период, а также разделить полученный результат на 730 дней, то есть на 2 года.

5. Определить период страхового стажа того работника, который подал больничный лист к оплате.

Пример 2: Слесарь Шашарин А.В. в декабре 2018 года заболел.

Согласно предоставленного Шашариным А.В. листка нетрудоспособности период его болезни был с 18 декабря 2018 года по 25 декабря 2018 года.

Заработная плата за предыдущие два года, а это 2016 и 2017 года, составила 916 419,62 рубля, в том числе 332 261,41 рубль, занесено бухгалтером в программу, согласно справки с предыдущего места работы, которую предоставил Шашарин А.В. при приеме на работу.

Стаж работы рассчитан и занесен в программу сотрудником отдела кадров организации согласно трудовой книжке Шашарина А.В. и составил 12 лет, что означает пособие по нетрудоспособности будет оплачено в размере 100% среднего заработка.

Средний заработок рассчитывается, как общая сумма заработной платы за два года, деленная на 731 календарных дней, что составляет:

$$916\,419,62 / 731 = 1\,253,65 \text{ рублей.}$$

Первые три дня заболевания с 18 декабря 2018 года по 20 декабря 2018 года оплачиваются за счет ООО, и это составляет:

$$1\,253,65 * 3 = 3\,760,96 \text{ рублей.}$$

Остальные дни заболевания с 21 декабря 2018 года по 25 декабря 2018 года, сумма в размере $1\,253,65 * 5 = 6\,268,25$ рублей, оплачиваются за счет фонда социального страхования.

НДФЛ.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются работникам организации: налоговый вычет за каждый месяц налогового периода распространяется на родителя, супруга (супругу) родителя, усыновителя, на обеспечении которых находится ребенок, в следующих размерах:

- 1400 рублей - на первого ребенка;
- 1400 рублей - на второго ребенка;
- 3000 рублей - на третьего и каждого последующего ребенка;

Налоговый вычет в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза и Героев РФ, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;
- инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;
- младший и средний медицинский персонал, врачей и других работников лечебных учреждений (за исключением лиц, чья профессиональная деятельность связана с работой с любыми видами источников ионизирующих излучений в условиях радиационной обстановки на их рабочем месте, соответствующей профилю проводимой работы), получивших сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи и обслуживании в период с 26 апреля по 30 июня 1986

года, а также лиц, пострадавших в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющихся источником ионизирующих излучений;

– граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, а также граждан, принимавших участие в соответствии с решениями органов государственной власти РФ в боевых действиях на территории РФ.

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю (приемному родителю), усыновителю, опекуну, попечителю. Предоставление указанного налогового вычета единственному родителю прекращается с месяца, следующего за месяцем вступления его в брак.

Размеры (ст.81: на одного ребенка $\frac{1}{4}$, на двух детей $\frac{1}{3}$; на трех и более – $\frac{1}{2}$), порядок взыскания алиментов и задолженности по алиментным обязательствам определяются Семейным кодексом РФ от 29.12.1995 N 223-ФЗ (в ред. от 30.12.2015г). Бухгалтер расчетного отдела организации вычитает алименты из заработной платы работника, оставшейся после уплаты налог на доходы физических лиц. Работники отдела кадров также должны иметь в виду, что при увольнении лица, выплачивающего алименты, организация, удерживавшая алименты из заработной платы, обязана в трехдневный срок сообщить судебному исполнителю по месту исполнения решения о взыскании алиментов и лицу, получающему алименты, об увольнении, а также о новом месте его работы или жительства, если организации это известно (п.1 ст. 111 Семейного Кодекса РФ).

Пример 3: Рассмотрим удержание алиментов из заработной платы прораба Ганичева Р.В. Алименты согласно исполнительного листа Ганичев

Р.В. должен платить на одного ребенка в размере 25%.

Согласно штатного расписания прорабу Ганичеву Р.В. установлен оклад в размере 15 000 рублей. В августе 2018 года была начислена при установленной норме 23 рабочих дня, Ганичев Р.В. отработал 23 рабочих дня.

Таким образом его заработная плата составила: 15 000 рублей.

Так как у Ганичева Р.В. есть несовершеннолетний ребенок, ему положен вычет по налогу на доходу физических лиц в размере 1 400 рублей. Значит рассчитаем налог на доходы физических лиц с учетом вычета: $(15\,000 - 1\,400) * 13\% = 1\,768$ рублей.

Теперь рассчитаем алименты: $(15\,000 - 1\,768) * 25\% = 3\,308$ рублей.

Таблица 9.1.

Проводки начислений и удержаний у прораба Ганичева Р.В.

Название хозяйственной операции	Сумма	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата	15 000,00	25	70
Удержан НДФЛ	1 768,00	70	68.
Удержаны алименты	3 308,00	70	76.
Выдана заработная плата из кассы	9924,00	70	50

Заработная плата рабочим и служащим в соответствии с законодательством о труде выплачивается не реже, чем каждые полмесяца в сроки, установленные коллективным договором. Работнику выплачивается заработная плата за первую половину месяца, а окончательный расчет производится при выплате заработной платы за вторую половину месяца.

Далее депонированные суммы учитываются отдельно следующим образом:

- по каждому работнику в книге учета депонированной заработной платы ведется аналитический учет;

- депонированные суммы сдаются в банк, обслуживающий предприятие, и на сданные суммы составляется общий расходный кассовый ордер.

- когда работник приходит получать депонированные суммы, ему выписывается уже индивидуальный расходный кассовый ордер на сумму неполученных им денег, а в книге делается соответствующая пометка: указывается дата и номер расходного кассового ордера, по которому деньги были получены.

Порядок уплаты страховых взносов во внебюджетные фонды регулирует 34 глава ч. 2 НК РФ.

Плательщиками страховых взносов (далее в настоящей главе - плательщики) признаются следующие лица, являющиеся страхователями в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования:

1) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

организации;

индивидуальные предприниматели;

физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями;

2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, медиаторы, нотариусы, занимающиеся частной практикой, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные и иные лица, занимающиеся в установленном законодательством Российской Федерации порядке частной практикой (далее - плательщики, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам).

2. Если плательщик относится одновременно к нескольким категориям, он исчисляет и уплачивает страховые взносы отдельно по каждому основанию.

Доходы, начисленные работникам организации в виде выплат и

вознаграждений в рамках трудовых отношений и по гражданско-правовым договорам, облагают взносами во внебюджетные фонды.

К выплатам и вознаграждениям, облагаемым взносами, в частности, относятся:

- заработная плата;
- надбавки и доплаты (например, за выслугу лет, стаж работы, совмещение профессий, работу в ночное время и т. д.);
- выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда (например, за работу в пустынных и безводных местностях, высокогорных районах);
- премии и вознаграждения;
- оплата (полная или частичная) организацией за своего работника товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав);
- выплаты и вознаграждения в виде товаров (работ, услуг).

Взносами облагается общая сумма дохода, которую работник получил от организации, уменьшенная на сумму тех доходов, которые взносами не облагаются.

Полученная величина облагаемого взносами дохода работника является базой для исчисления взносов по конкретному работнику.

Не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), и договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав), за исключением договоров авторского заказа, договоров об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательских лицензионных договоров, лицензионных договоров о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, являющихся иностранными

гражданами или лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией для работы в ее обособленном подразделении, место расположения которого находится за пределами территории Российской Федерации, выплаты и иные вознаграждения, исчисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами или лицами без гражданства, в связи с осуществлением ими деятельности за пределами территории Российской Федерации в рамках заключенных договоров гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

Не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты добровольцам в рамках исполнения заключаемых в соответствии со статьей 7.1 Федерального закона от 11 августа 1995 года № 135-ФЗ «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях» гражданско-правовых договоров на возмещение расходов добровольцев, за исключением расходов на питание в размере, превышающем размеры суточных, предусмотренные пунктом 3 статьи 217 НК РФ.

Не признаются объектом обложения страховыми взносами выплаты иностранным гражданам и лицам без гражданства по трудовым договорам или по гражданско-правовым договорам, которые заключаются с FIFA (Federation Internationale de Football Association), дочерними организациями FIFA, Организационным комитетом "Россия-2018", дочерними организациями Организационного комитета "Россия-2018" и предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, а также выплаты, производимые волонтерам по гражданско-правовым договорам, которые заключаются с FIFA, дочерними организациями FIFA, Организационным комитетом "Россия-2018" и предметом деятельности которых является участие в мероприятиях, предусмотренных Федеральным законом от 7 июня 2013 года № 108-ФЗ «О подготовке и проведении в Российской Федерации чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года и внесении изменений в отдельные законодательные акты

Российской Федерации», на возмещение расходов волонтеров в связи с исполнением указанных договоров в виде оплаты расходов на оформление и выдачу виз, приглашений и аналогичных документов, оплаты стоимости проезда, проживания, питания, спортивной экипировки, обучения, услуг связи, транспортного обеспечения, лингвистического сопровождения, сувенирных изделий, содержащих символику чемпионата мира по футболу FIFA 2018 года, Кубка конфедераций FIFA 2017 года, проводимых в Российской Федерации.

Не подлежат обложению страховыми взносами для плательщиков:

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

2) все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных:

с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;

с бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

с оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;

с оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками

физкультурно-спортивных организаций для тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях, а также спортивными судьями для участия в спортивных соревнованиях;

с увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск, суммы выплат в виде выходного пособия и среднего месячного заработка на период трудоустройства в части, превышающей в целом трехкратный размер среднего месячного заработка или шестикратный размер среднего месячного заработка для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также компенсации руководителю, заместителям руководителя и главному бухгалтеру организации в части, превышающей трехкратный размер среднего месячного заработка;

с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников;

с расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;

с трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата работников, реорганизацией или ликвидацией организации, в связи с прекращением физическими лицами деятельности в качестве индивидуальных предпринимателей, прекращением полномочий нотариусами, занимающимися частной практикой, и прекращением статуса адвоката, а также в связи с прекращением деятельности иными физическими лицами, чья профессиональная деятельность в соответствии с федеральными законами подлежит государственной регистрации и (или) лицензированию;

с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в том числе в связи с переездом на работу в другую местность, за исключением выплат в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда, кроме компенсационных выплат в размере, эквивалентном стоимости молока или других равноценных пищевых продуктов, выплат в

иностранной валюте взамен суточных, предусмотренных пунктом 3 статьи 217 настоящего Кодекса, российскими судоходными компаниями членам экипажей судов заграничного плавания, выплат в иностранной валюте личному составу экипажей российских воздушных судов, выполняющих международные рейсы, а также компенсационных выплат за неиспользованный отпуск, не связанных с увольнением работников;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиками:

физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;

работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, установлении опеки над ребенком, выплачиваемой в течение первого года после рождения (усыновления (удочерения), установления опеки, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка;

4) доходы (за исключением оплаты труда работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке семейных (родовых) общин коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

5) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому плательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, суммы платежей (взносов) плательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц, суммы

платежей (взносов) плательщика по договорам на оказание медицинских услуг работникам, заключаемым на срок не менее одного года с медицинскими организациями, имеющими соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, суммы платежей (взносов) плательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица, а также суммы пенсионных взносов плательщика по договорам негосударственного пенсионного обеспечения;

б) взносы работодателя, уплаченные плательщиком в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 года № 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную пенсию и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений", в размере уплаченных взносов, но не более 12 000 рублей в год в расчете на каждого работника, в пользу которого уплачивались взносы работодателя;

7) стоимость проезда работников к месту проведения отпуска и обратно и стоимость провоза багажа весом до 30 килограммов, оплачиваемые плательщиком страховых взносов лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления, трудовыми договорами и (или) коллективными договорами. В случае проведения отпуска указанными работниками за пределами территории Российской Федерации не подлежит обложению страховыми взносами стоимость проезда или перелета (включая стоимость провоза багажа весом до 30 килограммов), рассчитанная от места отправления до пункта пропуска через Государственную границу Российской Федерации, в том числе международного аэропорта, в котором работники проходят пограничный контроль в пункте пропуска через Государственную

границу Российской Федерации;

8) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента Российской Федерации, кандидатов в депутаты Государственной Думы, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта Российской Федерации, предусмотренном конституцией, уставом субъекта Российской Федерации, избираемых непосредственно гражданами, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования, кандидатов на должность главы муниципального образования, на иную должность, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений, избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями, из средств фондов референдума инициативной группы по проведению референдума Российской Федерации, референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума, инициативной агитационной группы референдума Российской Федерации, иных групп участников референдума субъекта Российской Федерации, местного референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума;

9) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов государственной власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в их личном постоянном пользовании;

10) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников;

11) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4 000 рублей на одного работника за расчетный период;

12) суммы платы за обучение работников по основным профессиональным образовательным программам и дополнительным профессиональным программам;

13) суммы, выплачиваемые плательщиками своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения;

14) суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, федеральной противопожарной службы, лицами начальствующего состава федеральной фельдъегерской связи, сотрудниками учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, таможенных органов Российской Федерации, имеющими специальные звания, в связи с исполнением обязанностей военной службы и службы в указанных органах в соответствии с законодательством Российской Федерации;

15) суммы выплат и иных вознаграждений по трудовым договорам и гражданско-правовым договорам, в том числе по договорам авторского заказа в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, временно пребывающих на территории Российской Федерации, за исключением сумм выплат и иных вознаграждений в пользу таких лиц, признаваемых застрахованными лицами в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

2. При оплате плательщиками расходов на командировки работников как в пределах территории Российской Федерации, так и за пределами территории Российской Федерации не подлежат обложению страховыми взносами суточные, предусмотренные пунктом 3 статьи 217 НК РФ, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые

расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, взносы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, взносы за выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту. Аналогичный порядок обложения страховыми взносами применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном (административном) подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа компании, прибывающим для участия в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа этой компании.

3. В базу для исчисления страховых взносов помимо выплат, указанных в пунктах 1 и 2, также не включаются:

1) в части страховых взносов на обязательное пенсионное страхование - суммы денежного содержания (ежемесячного денежного вознаграждения) и иные выплаты, получаемые прокурорами и следователями, а также судьями федеральных судов и мировыми судьями, выплаты и иные вознаграждения, осуществляемые в пользу обучающихся в профессиональных образовательных организациях, образовательных организациях высшего образования по очной форме обучения за деятельность, осуществляемую в студенческих отрядах (включенных в федеральный или региональный реестр молодежных и детских объединений, пользующихся государственной поддержкой) по трудовым договорам или по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ и (или) оказание услуг;

2) в части страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством - любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам

гражданско-правового характера, в том числе по договору авторского заказа, договору об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства, издательскому лицензионному договору, лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства;

3) суммы выплат (вознаграждений), указанные в пункте 70 статьи 217 НК РФ.

Таблица 9.2.

Страховые тарифы по взносам во внебюджетные фонды

База для начисления страховых взносов	Пенсионный фонд Российской Федерации	Фонд социального страхования Российской Федерации	Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
В пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	22%	2,9%	5,1%
Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	10% (свыше 1 021 000 руб.)	0 % (свыше 815 000 руб.)	5,1%

В течение расчетного периода компании уплачивают взносы в виде ежемесячных обязательных платежей.

Ежемесячный обязательный платеж перечисляют до 15-го числа месяца, следующего за месяцем начисления взносов.

9.3. Бухгалтерский учет расчетов с бюджетом.

Организации рассчитываются с бюджетом по налогу на прибыль, налогу на имущество, налогу на добавленную стоимость, налогу на доходы с физических лиц, пеням и штрафам за различные нарушения. Перечисления в бюджет и во внебюджетные фонды оформляются платежными поручениями. Для учетного отражения отношений организации по расчетам с бюджетом используют синтетический счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». К этому

счета открывают субсчета по видам платежей; в зависимости от наличия задолженности или переплаты по некоторым платежам сальдо может быть и дебетовым и кредитовым. Поэтому конечное сальдо должно быть развернутым. Для бухгалтера важно показать в учете не только сумму начисленных налогов, но и источники уплаты налогов, сборов, пошлин

Налог на прибыль(68.1)

Сумма налога определяется по установленным % ставкам от налогооблагаемой прибыли. Налогооблагаемая прибыль определяется по данным налогового учета в соответствии с гл.25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ:

Д99 К68.1-начислен налог на прибыль,

Д68.1 К51-перечисление налога.

Налог на доходы с физических лиц(68.2).

Начиная с 2001г. установлена единая ставка=13% от совокупной налогооблагаемой базы. Налогооблагаемый доход определяют путем вычета из начисленной суммы з/п суммы вычетов, установленных Налоговым кодексом.

Д70 К68.2- начислен налог,

Д68.2 К51-перечисление налога.

НДС(68.3).

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет следующие субсчета:

19.1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных

средств»;

19.2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;

19.3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация-заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По основным средствам, нематериальным активам и материально-производственным запасам после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

После оприходования товарно-материальных ценностей НДС принимается к вычету из бюджета

Д68 К19

Начисление НДС при реализации продукции:

Д 90.3 НДС; 91.2 К68

Д68.3 К51-перечисление налога.

Задачи к теме 9.

9.1. Как в учете организации-покупателя отражаются операции по приобретению товаров (их стоимость - 700 000 руб.), если в целях их оплаты 5 марта сроком на два месяца был открыт покрытый (депонированный) аккредитив, в этот же день с расчетного счета организации безакцептно списана плата за его открытие (500 руб.), товары приняты на учет 15 марта, аккредитив исполнен 19 марта?

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
5 марта			
Отражено открытие аккредитива			
Отражено списание комиссии за открытие аккредитива			
Отнесена на прочие расходы сумма банковской комиссии			
15 марта			
Товар принят на учет			
19 марта			
Отражено исполнение аккредитива			

9.2. Как в учете организации-поставщика отражаются операции по реализации товаров (их стоимость - 500 000 руб., фактическая себестоимость - 400 000 руб.), если расчет осуществляется посредством безотзывного аккредитива (аккредитив на указанную сумму открыт 12 февраля на срок два месяца, о чем в этот же день получено сообщение из банка; товары переданы покупателю 18 февраля (в тот же день документы, предусмотренные условиями аккредитива, представлены организацией в исполняющий банк); аккредитив исполнен 21 февраля)?

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
12 февраля			
Отражена в качестве полученного обеспечения сумма аккредитива			
18 февраля			
Отражена выручка от продажи товаров			
Списана фактическая себестоимость проданных товаров			

Определен ФР от продажи			
21 февраля			
Исполнен аккредитив			
Списана сумма обеспечения			

9.3. Как в 2018 г. рассчитать и отразить в учете пособие по уходу за ребенком в возрасте до 1,5 года?

Работнице с 01.02.2018 предоставляется отпуск по уходу за ребенком до достижения им возраста трех лет. С 14.09.2017 по 31.01.2018 работница находилась в отпуске по беременности и родам. Общая сумма выплат в пользу работницы, подлежащая обложению страховыми взносами на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в расчетном периоде составила: за 2016 г. - 660 000 руб., за 2017 г. (до ухода в отпуск по беременности и родам) - 504 545 руб. Иные периоды, исключаемые из расчетного (кроме отпуска по беременности и родам, частично приходящегося на 2017 г.), а также начисленные за эти периоды выплаты в пользу работницы отсутствуют. Заявления о замене календарного года (календарных лет) в расчетном периоде работницей не представлено. Пособие выплачивается в безналичной форме путем перечисления денежных средств на банковский счет работницы.

Предельная величина базы для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством составляет: на 2016 г. - 718 000 руб., на 2017 г. - 755 000 руб.

9.4. Как рассчитать и отразить в учете пособие по беременности и родам?

Работнице в январе 2018 г. предоставляется отпуск по беременности и родам на 140 календарных дней. Выплаты в пользу работницы, подлежащие обложению страховыми взносами на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством,

составили: в 2016 г. - 720 000 руб., в 2017 г. - 697 600 руб. В сентябре 2016 г. работница была нетрудоспособна 10 календарных дней. Иные исключаемые при расчете среднего дневного заработка периоды у работницы отсутствуют. Пособие по беременности и родам перечисляется на счет работницы в банке.

Предельная величина базы для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством составляет: на 2016 г. - 718 000 руб.; на 2017 г. - 755 000 руб.

9.5. Рассчитать отпускные на основе представленной информации. Работник уходит в отпуск с 19.06.2018 на 14 дней. За расчетный период с 01.06.2017 по 31.05.2018 ему начислены зарплата 450 000 руб., отпускные 34 000 руб. и больничный 18 257 руб. Работник был в отпуске 14 дней с 04.07.2017 по 17.07.2017 и болел 7 дней с 06.02.2018 по 12.02.2018.

Тесты к теме 9.

1. Тарифная система:

- а) установленная работодателем система норм выработки в единицу времени и соответствующих им тарифных ставок;
- б) совокупность нормативно установленных часовых ставок и повышающих коэффициентов тарифа 1-го разряда к последующим разрядам;
- в) система должностных окладов административно-управленческого персонала, предусмотренных штатным расписанием.

2. Повременная простая форма оплаты труда предполагает начисление основного заработка за расчётный период:

- а) в соответствии с количеством фактически отработанных работником в расчётном периоде часов или дней и его часовой тарифной ставкой либо с твёрдым месячным окладом (должностным окладом), установленных локальными нормативными документами, коллективным договором, трудовыми договорами;

б) в зависимости от стоимости продукции, отгруженной по экспортным контрактам с применением процентной шкалы по каждому разряду в отдельности, установленной работодателем, и количества учтённых часов работы по изготовлению экспортной продукции;

в) в зависимости от суммы месячной прибыли до обложения её налогом на прибыль с применением процентной шкалы по каждому разряду в отдельности, установленной работодателем без учёта фактически отработанного работником рабочего времени в расчётном периоде.

3. При прямой сдельной системе оплаты труда основной (сдельный) заработок работника начисляется:

а) на основании установленной работодателем на текущий год специальной шкалы повышающих коэффициентов (по каждому расчётному периоду) к среднему заработку за предыдущий квартал с учётом индексов инфляции по данным на конец расчётного периода;

б) умножением количества оформленных первичной документацией выполненных технологических операций, изготовленных деталей, сборочных соединений (по сдаче цеху-потребителю), единиц готовой продукции (по сдаче на склад или заказчику), физических объёмов сданных заказчику работ (в натуральных или условно-натуральных измерителях), услуг (в стоимостных измерителях) на сдельный расценочный тариф за единицу труда, установленный в порядке, принятым локальными нормативными документами в области труда и заработной платы;

в) по месячным окладам с повышающими твёрдыми суммами доплат до среднего заработка за последние три месяца, предшествующие расчётному периоду, в зависимости от процента перевыполнения норм выработки.

4. Аккордная система оплаты труда предполагает начисление заработной платы:

а) в соответствии с данными оформленного отдельно на каждого работника (или единственного исполнителя) Акта принятых работ по законченному комплексу продуктов труда и комплексному сдельному

расценку, предусмотренным соглашением сторон;

б) путём распределения общего заработка работников-исполнителей аккордных работ, выполненных по нескольким соглашениям в расчётном периоде, пропорционально времени, затраченному каждым работником;

в) за каждый продукт труда независимо от комплекса, предусмотренного соглашением на выполнение аккордных работ и соответствующей доли комплексного сдельного расценка.

5. Организации всех видов деятельности и форм собственности обязаны руководствоваться МРОТ, сумма которого устанавливается:

а) федеральным законодательством не ниже прожиточного минимума, а в повышенном размере - субъектами РФ, список которых ограничен;

б) Правительством РФ;

в) территориальными законодательными структурами или правительствами.

6. Индексация заработной платы проводится:

а) согласно постановлениям правительства РФ и законодательству субъектов России;

б) в соответствии с решением работодателя, принимаемого на основании официальных данных о размерах инфляции (в среднем по России или регионам), при этом порядок индексации заработной платы (в том числе задержанной выплатой) указывается в коллективном и трудовых договорах, соглашениях, локальных нормативных актах;

в) по согласованию работника с работодателем в случае сезонного роста цен на сельскохозяйственную продукцию.

7. Стимулирующими выплатами являются:

а) премии за добросовестный труд, доплаты, надбавки и другие выплаты стимулирующего характера, включаемые в фонд заработной платы и, следовательно, в текущие затраты на обычные виды деятельности организации;

б) премии разового характера (включая ценные подарки) по случаю

национального или регионального праздника или юбилея работника;

в) материальная помощь разового характера, финансовым источником которой являются средства нераспределённой прибыли.

8. Сверхурочные часы работы оплачиваются:

а) рабочим-сдельщикам – за первые два часа не менее чем по полуторным сдельным расценкам, а последующие часы не менее чем по двойному сдельному расценку; работникам, труд которых оплачивается повременно – за первые два часа не менее чем по полуторным часовым тарифным ставкам их тарифного разряда, за последующие часы не менее чем по двойным (если коллективным и трудовыми договорами, соглашением, локальными нормативными актами работодателя не предусмотрена более высокая оплата сверхурочных работ);

б) рабочим- сдельщикам и работникам-повременщикам вместо оплаты предоставляется время отдыха в двойном размере против фактических часов, отработанных сверхурочно;

в) в установленном трудовым договором порядке, но при условии, что в расчётном периоде имеется абсолютная экономия фонда заработной платы.

9. В расчёт среднего заработка включаются:

а) все виды выплат (включая премии, доплаты, надбавки стимулирующего характера), относящиеся к фонду заработной платы и признаваемые текущими затратами по видам обычной деятельности организации;

б) начисленные суммы основной заработной платы, выплаты социального характера, не связанные с трудовыми отношениями, разовые выплаты из средств нераспределённой прибыли, заработная плата за время очередного отпуска;

в) все виды выплат, в совокупности составляющие фонд заработной платы, за исключением выплат за работу в условиях, отличающихся от работы в обычных условиях.

10. Сумма оплаты за ежегодный основной оплачиваемый отпуск,

предоставляемый в календарных днях при полностью отработанном расчётном периоде, определяется:

а) делением совокупной суммы заработной платы (по выплатам, включаемым в расчёт среднего заработка), начисленной за три месяца, предшествующих месяцу предоставления отпуска, делённой на **12**, а полученный среднемесячный заработок – на **29,3**, среднедневной заработок умножается на количество рабочих дней отпуска;

б) умножением среднедневного заработка, установленного на текущий год коллективным договором для каждой категории работающих на количество рабочих дней отпуска, исчисляемое по календарю 6-ти дневной рабочей недели;

в) делением совокупной суммы заработной платы, состоящей из сумм выплат, составляющих фонд заработной платы, начисленной за **12** календарных месяцев, предшествующих месяцу, в котором предоставлен отпуск, и на среднемесячное число календарных дней **29,3**, а полученный, таким образом, среднедневной заработок умножается на количество календарных дней отпуска.

11. Учет депонированной (невыданной) зарплаты учитывается:

- а) Д-т 76-4, К-т 50;
- б) Д-т 51, К-т 50;
- в) Д-т 70, К-т 50;
- г) Д-т 70, К-т 76-4.

12. Начисление заработной платы производственным рабочим:

- а) Д-т 91-2, К-т 70;
- б) Д-т 26, К-т 70;
- в) Д-т 70; К-т 50;
- г) Д-т 20, К-т 70.

Глава 10. Формирование резервов в бухгалтерском и налоговом учете.

10.1. Формирование резервов под обесценение МПЗ.

Формирование резервов при выявлении превышения учетной стоимости по группам (видам) запасов над их рыночной стоимостью. Сумма выявленной разницы оформляется по бухгалтерской записи:

Д 91.2 «Прочие доходы и расходы»

К 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Списание начисленных сумм резервов, по мере отпуска в производство (реализацию) запасов, по которым был создан резерв:

Д 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

К 91.1 «Прочие доходы и расходы».

Списание суммы резерва с одновременным оформлением бухгалтерской записи по дебету счета 14 и кредиту счета 91 возможно также в случае, если в следующем году происходит повышение рыночной стоимости запасов, под снижение стоимости которых в отчетном году был создан резерв.

Таким образом, изложенная методика учета предусматривает отражение в составе счета 91 потенциального или возможного убытка от снижения оценки запасов с одновременным отражением снижения оценки запасов на сумму созданного резерва под их обесценение.

При составлении бухгалтерского баланса оценка остатков запасов, отражаемых на счетах по учету материалов и готовой продукции, уменьшается на соответствующие суммы сальдо счета 14. Однако данная процедура производится без составления бухгалтерских проводок.

Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому виду материальных ценностей, снижение стоимости которых подлежит корректировке путем резервирования.

Указанные аспекты учета обесценения стоимости материальных ценностей должны соблюдаться всеми хозяйствующими субъектами при организации учета МПЗ для цели бухгалтерского учета, однако суммы созданного резерва в соответствии с требованиями налогового законодательства не снижают налогооблагаемой прибыли.

Поэтому учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей означает для хозяйствующих субъектов значительное увеличение объема учетной работы, обусловленное, с одной стороны, необходимостью аналитического учета по счету 14, а с другой - возникновением разниц между данными бухгалтерского и налогового учета и необходимостью их учета в соответствии с требованиями ПБУ 18/02.

10.2. Резервы по сомнительным долгам.

В настоящее время организации могут составлять резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Сомнительным долгам признается дебиторская задолженность организации не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

Резервы сомнительных долгов создаются на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности. Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния организации-должника и оценки вероятности погашения ею долга. Отражение операций по учету просроченной задолженности представлен в табл. 10.1.

Таблица 10.1

Учет просроченной задолженности

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит		Первичный документ
1	2	3		4

Созданы резервы по сомнительным долгам	91.2	63		Бухгалтерская справка
Списаны неустребованные долги, признанные сомнительными	63	62		Акт инвентаризации расчетов (ф. ИНВ-17)
Списаны по окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в отчетном периоде (если ДЗ по 62 счету погашена)	63	91.1		Бухгалтерская справка, акт инвентаризации расчетов (ф. ИНВ-17)
Списание задолженности, если формирование резерва не предусмотрено	91.2	62		Акт инвентаризации расчетов (ф. ИНВ-17)
Отражены на забалансовом учете списанные долги	007			Бухгалтерская справка
Поступили денежные средства по ранее списанной дебиторской задолженности	51	91.1		Выписка банка по расчетному счету
Списаны с забалансового учета погашенные долги		007		Бухгалтерская справка
Списаны с забалансового учета долги с истекшим сроком исковой давности		007		Приказ руководителя по результатам инвентаризации

Налоговый учет. Согласно пункту 1 статьи 266 Налогового кодекса, в целях налогообложения прибыли сомнительным долгом признается задолженность, которая возникла у организации в связи с реализацией товаров, выполнением работ или оказанием услуг. То есть резерв можно создать исключительно по просроченной дебиторской задолженности за товары, не обеспеченной залогом, поручительством или банковской гарантией.

Отчисления в резерв рассчитываются исходя из срока просрочки погашения долга:

- до 45 дней – резерв в этом случае не создается;
- от 45 до 90 дней – берется ровно половина задолженности;
- свыше 90 дней – в резерв включается вся сумма задолженности.

При этом общая сумма резерва по всем долгам не может превышать 10 процентов от выручки налогового периода.

Согласно пункту 4 статьи 266 Налогового кодекса, сумма резерва определяется по результатам инвентаризации дебиторской задолженности на последнее число налогового периода (календарного года).

Итак, в налоговом учете резерв по сомнительным долгам создается по строгому алгоритму – 31 декабря 2016 года, учитывая долги перед организацией на эту дату и 10-процентное ограничение исходя из выручки за 2016 год.

Сумма резерва в составе внереализационных расходов уменьшает налогооблагаемые доходы 2016 года, однако используется для списания безнадежных долгов лишь в 2017 году.

Но предположим, что созданный 31 декабря 2016 года резерв под конкретный сомнительный долг в 2017 году не будет использован, при этом долг не будет погашен. В таком случае 31 декабря 2017 года этот долг снова будет участвовать в расчете резерва.

Дважды одни и те же расходы не могут быть учтены в налоговом учете, поэтому в силу пункта 5 статьи 266 Налогового кодекса, создавая резерв 31 декабря 2017 года, организации следует вычесть остатки резерва, созданного 31 декабря 2016 года.

То есть неиспользованные остатки резерва по сомнительным долгам прошлого года переносятся на следующий год.

Бухгалтерский учет. Для данного резерва в бухгалтерском учете отсутствуют четкие алгоритмы создания. В то же время необходимо помнить о том, что в отличие от налогового учета в бухгалтерском создавать такой резерв обязаны все организации (в том числе и малые).

Действительно, ведь величина резерва по сомнительным долгам является оценочным значением – ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н).

Согласно пункту 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н), организация создает резервы сомнительных долгов в случае признания дебиторской задолженности сомнительной с отнесением сумм резервов на финансовые результаты.

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

Как видим, в отличие от налогового в бухгалтерском учете:

- резервы по сомнительным долгам нужно создавать обязательно;
- резервированию подлежит любая задолженность, а не только связанная с оплатой отгруженных товаров (работ, услуг);
- четких критериев определения размера резерва не существует;
- общая сумма резерва не ограничена;
- резерв создается исходя из имеющейся информации о вероятности погашения долга.

С учетом пункта 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» возможность образовывать резервы по сомнительным долгам в бухгалтерском учете устанавливается только в тех случаях, когда по оценке организации реально существует вероятность полной или частичной неоплаты сомнительной задолженности.

Иначе говоря, если на 31 декабря у организации имеется уверенность в получении в течение 12 месяцев после отчетной даты полной оплаты какой-то конкретной просроченной дебиторской задолженности, то она не должна создавать резерв по данному долгу.

Важно помнить, что ныне действующими правилами бухгалтерского учета не предусмотрен перенос остатков неиспользованного резерва на следующий год. По правилам пункта 70 Положения по ведению бухгалтерского учета в бухучете резерв создается 31 декабря 2016 года по долгам на эту дату (то есть аналогично налоговому учету, но без ограничения по размеру) и включается в прочие расходы 2016 года. Далее в течение 2017 года сумма резерва используется для списания зарезервированных долгов и все неиспользованные остатки резерва 31 декабря 2017 года восстанавливаются в прочие доходы 2017 года. При этом одновременно 31 декабря 2017 года создается новый резерв уже на 2017 год, отражаемый в

прочих расходах 2017 года.

10.3. Резерв на ремонт основных средств в бухгалтерском и налоговом учете.

Налоговый учет. Согласно статье 260 Налогового кодекса, организации вправе учитывать расходы на ремонт своих или арендованных основных средств единовременно в полной сумме по мере окончания работ либо путем резервирования.

В налоговом учете резервы под предстоящие ремонты основных средств можно создавать исключительно для равномерного списания расходов на ремонт в течение двух и более налоговых периодов (лет). Остатки же неиспользованного резерва по расходам на текущий ремонт должны в конце года восстанавливаться.

Накапливать средства в течение более чем одного налогового периода разрешено лишь на проведение особо сложных и дорогих видов капитального ремонта. И то, только если в течение трех предшествующих лет такой капитальный ремонт не проводился.

Бухгалтерский учет. В бухгалтерском учете резервировать предстоящие расходы на ремонт основных средств нужно в порядке, прописанном в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (утверждено приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н). Но, как следует из разъяснений в приложении № 1 к ПБУ 8/2010, резерв (как оценочное обязательство) необходимо формировать, если речь идет не о добровольном ремонте.

Даже если организация имеет утвержденную программу ремонтов своих основных средств, предусматривающую и периодичность ремонтов, и плановые расходы, у нее не возникает обязанности по проведению этих ремонтов. А значит, и резерв можно не формировать.

Формирование резерва:

Д 25, 26, 44 К 96 100 000

Использование резерва:

Д 96 К 60, 76, 10, 16, 23, 70, 69. 3 500 000

Погашение неиспользованных сумм резервов осуществляется по 96 счету в корреспонденции с 91.1. 100 000

10.4. Учет резерва на оплату отпусков в бухгалтерском и налоговом учете.

Налоговый учет. Порядок создания и использования резерва на оплату отпусков изложен в статье 324.1 Налогового кодекса. Отметим, что в налоговом учете такой резерв создается по желанию организации.

Неиспользованные остатки резерва на оплату отпусков и выплату вознаграждений по итогам работы за год можно перенести на следующий налоговый период. Однако при этом резерв подлежит инвентаризации на конец года.

Иными словами, если в начале 2017 года организация зарезервировала определенную сумму отпускных выплат, то на 31 декабря 2017 года следует выяснить, какое количество из зарезервированных дней отпуска работники не использовали на эту дату.

И только уточненная сумма резерва должна быть перенесена на следующий год.

Бухгалтерский учет. На оплату отпусков резерв в бухгалтерском учете формируется по правилам ПБУ 8/2010. Это означает, что такие резервы в бухучете обязаны создавать все организации, кроме малых.

При этом остатки резерва на оплату отпусков, созданного в прошлом году и не использованного полностью в отчетном, могут быть перенесены на следующий год с уточнением оценочного обязательства.

Скажем, на конец 2016 года организация должна проинвентаризировать резерв, созданный в конце прошлого года, и при необходимости скорректировать неиспользованный остаток резерва. При этом 31 декабря 2017 года вновь будет начислен резерв по тем дням отпуска,

которые работники заработали в течение 2017 года, но не использовали по состоянию на 31 декабря 2017 года.

Формирование резерва:

Д (20, 23, 29) 25, 26, 44 К 96 100 000

Использование резерва:

Д 96 К 70, 69. 1 100 000

Погашение неиспользованных сумм резервов осуществляется по 96 счету в корреспонденции с 91.1. 100 000

Перерасход средств на оплату отпускных:

Д (20, 23, 29) 25, 26, 44 К 70, 69.

10.5. Формирование резерва на гарантийные обязательства в бухгалтерском и налоговом учете.

Налоговый учет. НК РФ предусматривает возможность резервирования расходов организации только на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание по договорам с покупателями с установлением гарантийного срока (ст. 267). То есть в налоговом учете не удастся зарезервировать расходы, например, на замену покупателю товара или на соразмерное уменьшение его цены (ст. 475 Гражданского кодекса РФ).

Примечательно, что для всех видов товаров (работ), по которым организация имеет гарантийные обязательства, следует накапливать один общий резерв. Формировать несколько резервов в зависимости от вида реализуемых товаров нельзя.

Согласно пункту 2 статьи 267 Налогового кодекса, процент отчислений в резерв рассчитывается на начало года и закрепляется в учетной политике. Затем в течение этого года, умножая на процент отчислений выручку от реализации товаров с гарантийными обязательствами, организация определяет сумму резерва. Разумеется, фактические расходы на гарантийный ремонт или обслуживание организация может списывать только за счет уменьшения резерва.

В пункте 5 статьи 267 Налогового кодекса предусмотрено следующее.

Если сумма резерва не полностью использована в текущем налоговом периоде, то она может быть перенесена на следующий. Однако при этом сумма резерва следующего налогового периода должна быть скорректирована на сумму перенесенного остатка.

К примеру, в течение 2016 года процент отчислений в резерв умножался на выручку от реализации гарантийных товаров в 2016 году. Но фактически на гарантийные ремонты израсходовали меньше. Поэтому разница между суммой резерва и расходами на ремонты в конце 2016 года не восстанавливается, а подлежит переносу на 2017 год.

Но в 2017 году также формируется новый резерв исходя из нового процента отчислений (рассчитанного по данным за 2014–2016 годы) и выручки от реализации гарантийных товаров в 2017 году. Сумма этого нового резерва в 2017 году должна всякий раз (по мере реализации гарантийных товаров и исчисления резерва) вычитаться из остатка резерва 2016 года, пока тот не закончится. После этого новый резерв 2017 года можно начать относить в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

И если в конце 2017 года выяснится, что перенесенный остаток резерва 2016 года больше, чем начислено резерва за 2017 год, то это превышение в конце 2017 года следует включить во внереализационные доходы в целях налогообложения прибыли. И вновь сравнить сумму резерва 2017 года с фактическими затратами организации на гарантийный ремонт в течение 2017 года, чтобы определить остаток резерва, подлежащий переносу на 2018 год.

Если в этом случае выяснится, что расходов было больше, чем зарезервировано, то не покрытая резервом часть расходов должна быть списана в налоговом учете того года, в котором эти расходы понесены. Тогда с нового года резерв будет формироваться с нуля.

Бухгалтерский учет. Данный резерв создается в порядке, предусмотренном ПБУ 8/2010. Согласно его требованиям, от обязанности создания такого резерва освобождены лишь малые предприятия.

Этот резерв в бухгалтерском учете может создаваться не только по расходам на гарантийный ремонт и обслуживание, но и по другим гарантийным обязательствам продавца, вытекающим из норм Гражданского кодекса или договора с покупателем. Например, по замене товара ненадлежащего качества или по предоставлению покупателю на время ремонта в пользование аналогичного изделия.

При этом остатки резерва на конец года должны переноситься на следующий год при условии продолжения гарантийного срока.

Формирование резерва:

Д 44 К 96 100 000

Использование резерва:

Д 96 К 60, 76, 10, 16, 23, 70, 69, (43). 3 500 000

Погашение неиспользованных сумм резервов осуществляется по 96 счету в корреспонденции с 91.1. 100 000

Перерасход средств на выполнение гарантийных обязательств:

Д 44 К 60, 76, 10, 16, 23, 70, 69, (43)

Тесты к теме 10.

1. Какую бухгалтерскую проводку необходимо составить при формировании резервов по сомнительным долгам?

- а) Д-т 62, К-т 63;
- б) Д-т 99, К-т 63;
- в) Д-т 91.2, К-т 63;
- г) Д-т 91.2, К-т 62.

2. При обесценении материальных запасов создается резерв:

- а) Д-т 26 «Общехозяйственные расходы», К-т 96;
- б) Д-т 99 «Прибыли и убытки», К-т 14;
- в) Д-т 91.2 «Прочие доходы и расходы», К-т 14;
- г) Д-т 14 «Основное производство», К-т 99.

3. В коммерческой организации резервы на оплату отпусков аккумулируются на счете:

- а) 96;
- б) 98;
- в) 63;
- г) 97.

4. Списанная с баланса дебиторская задолженность должна числиться на забалансовом счете 007 в течении:

- а) трех лет;
- б) пяти лет;
- в) 20 лет;
- г) всего срока деятельности организации.

5. В соответствии с НК РФ на сумму дебиторской задолженности, непогашенную в течение 30 дней с даты обязательного исполнения, резерв:

- а) не создается;
- б) создается в сумме 50%;
- в) создается в поной сумме.

6. Создание каких резервов обязательно в соответствии с законодательством:

- а) на оплату отпусков;
- б) на ремонт основных средств;
- в) по сомнительным долгам.

7. Суммы резервов подлежат ежегодному уточнению:

- а) верно;
- б) не верно;
- в) зависит от принятых положений в учетной политике конкретной организации.

Глава 11. Проведение инвентаризации активов и обязательств в организации. Отражение результатов инвентаризации имущества в бухгалтерском учете.

Нормативная база:

1. ФЗ «О бухгалтерском учете» 402-ФЗ, ст.11;
2. Приказ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н).

Активы и обязательства организации подлежат инвентаризации.

При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу.

Инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней проводится в соответствии с Инструкцией о порядке учета и хранения драгоценных металлов, драгоценных камней, продукции из них и ведения отчетности при их производстве, использовании и обращении (Утверждена Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.12.2016 № 231н).

Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Недостача товара может быть выявлена при его приемке либо по результатам инвентаризации. Недостачу запасов в пределах норм естественной убыли следует определять после зачета излишков.

В соответствии с п. 7 ст. 254 НК РФ включают в материальные расходы и учитывают при расчете налога на прибыль недостачи в пределах норм естественной убыли. В бухгалтерском учете такие потери включают в состав издержек производства или обращения. Убыль товаров в пределах норм естественной убыли списывается в дебет счета 44 «Расходы на продажу» из кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризаций обязательно:

при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет;

при смене материально ответственных лиц (на день приемки - передачи дел);

при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи

ценностей;

в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотряемых законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «_____» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

По результатам инвентаризации в бухгалтерском учете формируются следующие проводки.

1. Недостача

Д94 К10 - недостача материалов

Д94 К41 - недостача товаров

Д94 К01 - недостача основных средств (по остаточной стоимости - сначала надо сделать проводку Д02 К01)

Д94 К50 - недостача денежных средств в кассе

2. Определение виновности материально-ответственного лица

Д73.2 К94

Д 73.2 К 98.4 (на разницу между взыскиваемой стоимостью недостающих ценностей и балансовой, план счетов, ст. 40 НК РФ)

3. Взыскание недостачи с материально-ответственного лица

Д70, 50 К73.2 - удержание из заработной платы на основании заявления работника или приказа руководителя.

Д 98.4 К 91.1

4. Если отсутствует вина материально-ответственного лица или отсутствует материально-ответственное лицо

Д91.2 К94 - списание на прочие расходы

5. Приходование излишков (по рыночной стоимости)

Д10 К91.1 - излишки материалов

Д41 К91.1 - излишки товаров

Д50 К91.1 - излишки денежных средств

Д08 К91.1 - излишки основных средств

Если в результате инвентаризации выявлена дебиторская задолженность покупателей и заказчиков, по которой истек срок исковой давности (три года), она также подлежит списанию. Перед этим проверяется, создавался ли под сумму этой дебиторской задолженности резерв по сомнительным долгам. Если резерв создавался, суммы задолженности с истекшим сроком исковой давности списываются за счет данного резерва.

Суммы безнадежной дебиторской задолженности списываются в полной сумме с учетом НДС. Эта операция будет отражена в бухгалтерском учете следующим образом:

Списана за счет резерва по сомнительным долгам сумма дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности:

Д 63 «Резервы по сомнительным долгам»

К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

После списания с баланса безнадежной дебиторской задолженности эти суммы отражаются на забалансовом счете 007. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета суммы списанной дебиторской задолженности учитываются за балансом в течение пяти лет.

Задачи к теме 11.

11.1. ООО "Пшено" торгует оптом мукой. Инвентаризация имущества в организации выявила недостачу муки высшего сорта в количестве 180 кг по цене 21,5 руб. и излишек муки первого сорта в количестве 160 кг по цене 15,4 руб. у одного материально ответственного лица и за один отчетный период. Вина за допущенную пересортицу возложена на материально ответственное лицо организации - кладовщика.

По решению руководителя общество провело зачет недостачи муки высшего сорта излишками муки первого сорта в количестве 160 кг. Все условия для этого соблюдены, кроме одного: не тождественно количество готовой продукции. Поэтому зачет недостач и излишков возможен только в части того количества продукции, которое равно 160 кг. Но даже при этом стоимость муки высшего сорта превышает цену муки первого сорта на 976 руб. ($21,5 \text{ руб.} \times 160 \text{ кг} - 15,4 \text{ руб.} \times 160 \text{ кг}$). Эта разница может быть отнесена на виновных лиц или списана (при их отсутствии), так же как и количественное расхождение в 430 руб. ($21,5 \text{ руб.} \times (180 \text{ кг} - 160 \text{ кг})$).

11.2. Воспользуемся условиями задачи 11.1, но предположим, что инвентаризацией были выявлены недостача муки первого сорта в размере 160 кг по цене 16,5 руб. и излишек муки высшего сорта в размере 150 кг по цене 18,7 руб.

Таким образом, получается, что недостача в количественном выражении больше излишков, а в стоимостном - меньше. Зачет будет произведен на 150 кг (2475 руб.). Разница в стоимостном выражении составит 330 руб. ($150 \text{ кг} \times 18,7 \text{ руб.} - 150 \text{ кг} \times 16,5 \text{ руб.}$). Это расхождение необходимо включить в состав прочих доходов. Не зачтенными остаются 10 кг (165 руб.) муки первого сорта. Поэтому, несмотря на то что по учетным данным есть излишек, работник все равно будет отвечать за недостачу.

Тесты к теме 11.

1. Какую бухгалтерскую проводку необходимо составить при обнаружении излишков денежных средств, выявленных в результате инвентаризации кассы?

- а) Д-т 50-3, К-т 98-2;
- б) Д-т 90-9, К-т 99;
- в) Д-т 50-1, К-т 91-1;
- г) Д-т 50-1, К-т 94.

2. Недостача материалов, выявленная при инвентаризации на складе в пределах норм естественной убыли списывается:

- а) Д-т 26 «Общехозяйственные расходы», К-т 94;
- б) Д-т 99 «Прибыли и убытки», К-т 94;
- в) Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», К-т 94;
- г) Д-т 20 «Основное производство», К-т 10.

3. В коммерческой организации излишки материалов, выявленных при инвентаризации, учитываются в следующей оценке:

- а) по инвентарной стоимости;
- б) по рыночной стоимости;
- в) по фактической себестоимости;
- г) по способу Fifo.

4. Обязательным случаем проведения инвентаризации является:

- а) поступление новой партии материалов;
- б) возвращение руководителя организации из командировки;
- в) смена материально ответственного лица.

5. Проведение инвентаризации имущества и обязательств организации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности производится:

- а) не ранее 01 октября текущего года;
- б) не позднее 30 марта года, следующего за отчетным;

в) не ранее 31 октября текущего года;

г) в любой момент.

6. Оформление результатов инвентаризации осуществляется в:

а) карточках учета материалов и актах сверки;

б) инвентаризационных описях;

в) в журналах произвольной формы.

7. Инвентаризация драгоценных металлов и драгоценных камней должна производиться:

а) ежемесячно;

б) ежеквартально;

в) ежегодно.

Список литературы

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ в ред. от 27.07.2006), (Часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ в ред. от 02.02.2006), (Часть третья от 26.11.2001 № 146 – ФЗ в ред. От 03.06.2006), ИНФРА – М, 2019;

2. Налоговый кодекс Российской Федерации - часть первая от 31 июля 1998 г. № 146 –ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117 – ФЗ с изменениями и дополнениями, ИНФРА – М, 2019;

3. Федеральный закон от 6 декабря 2012 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства Российской Федерации от 12 декабря 2012 г. № 50 ст. 7344.

4. Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 N 209-ФЗ ст 4 (ред. от 27.12.2019) <https://zrf.su/zakon/maloe-i-srednee-predprinimatelstvo-209-fz/st-4.php>

5. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;

6. Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов – фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» с изменениями и дополнениями;

7. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» с изменениями и дополнениями;

8. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» с изменениями и дополнениями от 7 мая 2003 г.;

9. Приказ Минфина РФ от 13. 06.1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;

10. Информация Минфина России от 29.06.2016 N ПЗ-3/2016 "Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности" http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_200331/

11. Приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08»;

12. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» с изм. и доп.

13. Анализ финансовой отчетности / под ред. О.В. Ефимовой, МВ. Мельник. – М.: ОМЕГА – Л, 2017. – 413 с.

14. Анализ финансовой отчетности / под ред. Л.В. Донцовой, Н.А. Никифоровой. – М.: Дело и Сервис, 2016. – 365 с.

15. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. М., «МарТ», 2017

16. Баканов М.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле. Учебник для вузов. М., Экономика, 2017. – 541 с.

17. Бухгалтерский финансовый учет / под ред. Ю.А. Бабаева. М., Вузовский учебник, 2017

18. Бычкова, С.М. Бухгалтерский финансовый учет / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадманова. М., ИНФРА-М, 2017

19. Вахрушина М.А. Бухгалтерский учет на малых предприятиях. М., ДИС, 2017

20. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Анализ бухгалтерской отчетности. – М.: ДИС, 2017. – 522 с.

21. Иванова С.И. Бухгалтерский учет на малых предприятиях. М, ИНФРА-М, 2017;

22. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М., ИНФРА –М, 2018

23. Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М. Бухгалтерский учет. М., ЮРИСТЪ, 2015;

24. Сайт Главбух <http://www.glavbukh.ru>

25. Сайт Гарант <http://www.garant.ru>