



*К 95-летию Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации*

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Под общей редакцией О.Е. Качковой

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве учебного пособия для студентов,
обучающихся по направлению «Экономика» (степень — бакалавр)
и специальности (профилю) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Второе издание, стереотипное

КНОРУС • МОСКВА • 2014

Knorus media
электронные версии книг



*К 95-летию Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации*

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Под общей редакцией О.Е. Качковой

Рекомендовано УМО по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве учебного пособия для студентов,
обучающихся по направлению «Экономика» (степень — бакалавр)
и специальности (профилю) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Второе издание, стереотипное

КНОРУС • МОСКВА • 2014

Knorus media
электронные версии книг

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
Б94

Рецензенты:

Н.В. Бондарчук, заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет, финансы и аудит» ФГОБУ ВПО «Московский государственный университет приборостроения и информатики», д-р экон. наук, проф.

М.В. Косолапова, проф. кафедры «Бухгалтерский учет» ФГОБУ ВПО «Государственный университет Министерства финансов Российской Федерации», д-р экон. наук

Бухгалтерский финансовый учет учебное пособие коллектив
Б94 авторов, под общ. ред. О.Е. Качковой. 2-е изд., стер. М.: КНОРУС,
2014. 568 с. — (Бакалавриат)

ISBN 978-5-406-03452-1

Представлена методика бухгалтерского финансового учета экономических объектов. Рассмотрены основные понятия, оценка, принципы учета собственного капитала, активов, обязательств, доходов и расходов, финансовых результатов, внешнеэкономической деятельности. Изложена методология составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Достаточно подробно освещены различия отражения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Приведены структурно-логические схемы и обобщающие таблицы.

Теоретический материал проиллюстрирован практическими примерами. Для закрепления знаний в каждую главу включены контрольные вопросы. Учебное пособие создано на основе современной законодательной базы нормативного правового регулирования бухгалтерского финансового учета и отчетности, действующей на 01.11.2013. Использована информация справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования третьего поколения по дисциплине «Бухгалтерский финансовый учет».

Для студентов бакалавриата, магистрантов, аспирантов, преподавателей экономических специальностей учреждений ВПО, а также практикующих бухгалтеров и аудиторов, работников финансовых служб организаций.

УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73

БУХГАЛТЕРСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Сертификат соответствия № РОСС RU АЕ51 Н 16509 от 18.06.2013

Изд. № 7020. Подписано в печать 09.09.2013. Формат 60-90/16.

Гарнитура «PetersburgC». Печать офсетная.

Усл. печ. л. 35,5. Уч.-изд. л. 28,96. Тираж 700 экз. Заказ №

ООО «КноРус»

127015, Москва, ул. Новодмитровская, д. 5а, стр. 1

Тел. 8-495-741-46-28

E-mail: office@knorus.ru <http://www.knorus.ru>

Отпечатано в филиале «Чеховский Печатный Двор»

ОАО «Первая Образцовая типография»

142300, Московская область, г. Чехов, ул. Полиграфистов, д. 1

ISBN 978-5-406-03452-1

© Коллектив авторов, 2014
© ООО «КноРус», 2014

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	11
Глава 1. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	
1.1 Учет уставного капитала	13
1.2 Учет добавочного капитала	23
1.3 Учет резервного капитала	27
1.4 Учет нераспределенной прибыли	28
1.5 Учет средств целевого финансирования и целевых поступлений	29
Контрольные вопросы и задания	32
Глава 2. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
2.1 Квалификация активов, признаваемых в учете в качестве основных средств, их классификация и оценка	33
2.2 Формирование первоначальной стоимости и учет поступления объектов основных средств в зависимости от способа приобретения	37
2.3 Объекты амортизации. Способы начисления и учет амортизации основных средств	54
2.4 Восстановление основных средств, порядок отражения в учете	63
2.5 Учет выбытия основных средств	66
2.6 Учет аренды основных средств	75

2.7	Особенности учета доходных вложений в материальные ценности	78
	Контрольные вопросы и задания .. .	82
Глава 3. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ РАБОТ		
3.1	Условия принятия активов к учету в качестве нематериальных активов, их классификация и оценка.	84
3.2	Учет поступления нематериальных активов .. .	89
3.3	Способы начисления и учет амортизации нематериальных активов	91
3.4	Учет выбытия нематериальных активов .. .	93
3.5	Деловая репутация организации, особенности ее учета.	95
3.6	Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы: состав, признание, списание и отражение в учете .. .	97
	Контрольные вопросы.	102
Глава 4. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ		
4.1	Понятие и классификация финансовых вложений.	103
4.2	Учет приобретения финансовых вложений .. .	110
4.3	Последующая оценка финансовых вложений .. .	117
4.4	Обесценение финансовых вложений .. .	120
4.5	Учет выбытия финансовых вложений .. .	122
4.6	Инвентаризация финансовых вложений	129
	Контрольные вопросы.	130
Глава 5. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ		
5.1	Порядок отнесения активов к категории материально-производственных запасов, их классификация и оценка.	131

5.2	Учет поступления материальных ценностей	137
5.3	Учет выбытия материальных запасов и их документальное подтверждение	146
5.4	Особенности учета транспортно-заготовительных расходов	150
5.5	Формирование и учет резервов под снижение стоимости материальных ценностей	152
	Контрольные вопросы.	154
Глава 6. УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА		
6.1	Системы и формы оплаты труда – порядок расчетов	155
6.2	Учет расчетов с персоналом по оплате труда.	169
6.3	Учет отчислений от оплаты труда на социальное страхование и обеспечение	182
6.4	Порядок расчета пособия за счет ФСС России	193
	Контрольные вопросы и задания	200
Глава 7. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО		
7.1	Понятие надержек, затрат, расходов и себестоимости продукции.	201
7.2	Классификация производственных затрат.	205
7.3	Методы и системы калькулирования себестоимости продукции	213
7.4	Схема учета затрат на производство	218
7.5	Учет накладных расходов	227
7.6	Учет затрат вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств	233
7.7	Учет незавершенного производства и его оценка	238
	Контрольные вопросы.	244
Глава 8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ		
8.1	Учет поступления готовой продукции	245
8.2	Учет списания готовой продукции	250
8.3	Учет товаров в торговых организациях	252

8.4	Учет расходов на продажу и их распределение	264
	Контрольные вопросы.	268

Глава 9. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ И ОПЕРАЦИЙ С ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТОЙ

9.1	Порядок ведения и отражения в учете кассовых операций	269
9.2	Учет денежных документов	277
9.3	Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте	279
9.4	Инвентаризация кассы	281
9.5	Учет операций по счетам, открытым в кредитных организациях	282
9.6	Учет денежных эквивалентов	291
9.7	Учет операций в иностранной валюте по валютному счету	294
	Контрольные вопросы и задания	297

Глава 10. УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ

10.1	Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности	298
10.2	Счета бухгалтерского учета расчетов	307
10.3	Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	310
10.4	Учет расчетов с покупателями и заказчиками	312
10.5	Создание и учет резервов по сомнительным долгам	317
10.6	Учет расчетов при прекращении обязательств по расчетам путем зачета взаимных требований	320
10.7	Учет продажи (покупки) дебиторской задолженности (договор цессии)	326

10.8	Учет расчетов по обязательствам, выраженным в иностранной валюте и условных единицах	332
10.9	Учет расчетов по посредническим операциям	343
10.10	Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	352
10.11	Учет расчетов с подотчетными лицами	355
10.12	Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	364
10.13	Учет расчетов по налогам и сборам	369
10.14	Учет внутрихозяйственных расчетов	386
	Контрольные вопросы и задания	388

Глава 11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ

11.1	Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности	389
11.2	Формы и виды кредитов, порядок их учета	393
11.3	Виды займов, порядок их учета	402
11.4	Учет операций по выпуску и размещению облигаций и векселей	410
11.5	Учет кредитов и займов по требованиям ПБУ 18/02.. . . .	415
	Контрольные вопросы и задания	422

Глава 12. УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

12.1	Внешнеэкономическая деятельность как объект бухгалтерского учета	423
12.2	Бухгалтерский учет экспортных операций.. . . .	430
12.3	Бухгалтерский учет импортных операций	442
	Контрольные вопросы.	458

Глава 13. УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1	Понятие доходов, их классификация и признание в бухгалтерском и налоговом учете	459
13.2	Понятие расходов, их классификация и признание в бухгалтерском и налоговом учете	466
13.3	Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности	473
13.4	Учет прочих доходов и расходов	480
13.5	Учет доходов будущих периодов	485
13.6	Учет расходов будущих периодов	490
13.7	Учет резервов предстоящих расходов	496
13.8	Порядок формирования финансовых результатов и отражение их в учете	501
13.9	Учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02)	506
	Контрольные вопросы и задания	518

Глава 14. СОСТАВ И ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ, ЕЕ МЕСТО В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

14.1	Концепция бухгалтерской (финансовой) отчетности	519
14.2	Нормативное регулирование бухгалтерской (финансовой) отчетности	530
14.3	Виды, состав и порядок представления бухгалтерской (финансовой) отчетности	534
14.4	Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности	538
14.5	Процедуры составления бухгалтерской (финансовой) отчетности	541
14.6	Бухгалтерский баланс: структура, содержание, методы оценки статей баланса, требования, предъявляемые к балансу	543

14.7	Отчет о прибылях и убытках – структура, техника составления и аналитические возможности отчета	552
	Контрольные вопросы.	555
ПРИЛОЖЕНИЯ		557
ЛИТЕРАТУРА		567

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ

Качкова Ольга Евгеньевна — канд. экон. наук, доцент (главы 8, 13)

Алейникова Марина Юрьевна — канд. экон. наук, доцент (глава 1)

Баранова Елена Николаевна — доцент кафедры «Бухгалтерский учет»,
практикующий бухгалтер, налоговый консультант Палаты нало-
говых консультантов (глава 3)

Брусенцова Вера Ивановна — канд. экон. наук, доцент (глава 2)

Демина Ирина Дмитриевна — д-р экон. наук, проф. (главы 4, 12)

Егорова Ирина Сергеевна — канд. экон. наук, доцент (глава 7)

Катанасва Лариса Александровна — канд. экон. наук, доцент (глава 6)

Кришталева Таисия Ивановна — д-р экон. наук, профессор (главы 10, 11)

Колесенкова Любовь Михайловна — канд. экон. наук (глава 14)

Стешион Александра Матвеевна — канд. экон. наук (глава 5)

Черенькая Ирина Геннадьевна — канд. экон. наук (глава 9)

ВВЕДЕНИЕ

В системе управления организацией бухгалтерскому учету принадлежит ведущая роль. Не случайно бухгалтерская информация служит языком бизнеса, а бухгалтерская отчетность — визитной карточкой организации. Бухгалтерский учет не только системно собирает, регистрирует, но и обобщает информацию, необходимую для различных уровней управления, начиная с высшего руководства организацией и заканчивая начальниками отделов, цехов, участков или других структурных подразделений.

Информацией бухгалтерского учета пользуется широкий круг потребителей, как внешних, так и внутренних. Исходя из этого показателя систему бухгалтерского учета подразделяют на две подсистемы: бухгалтерский финансовый учет и бухгалтерский управленческий учет.

Данное учебное пособие рассматривает вопросы бухгалтерского финансового учета (*financial accounting*). Он обеспечивает информацией внешних потребителей, таких как инвесторы, кредиторы, заимодавцы, акционеры. Указанные лица, и физические, и юридические, в силу своих функций прямо заинтересованы в полной и достоверной информации об уставной деятельности организации, ее текущем хозяйственно-финансовом положении, результатах работы за отчетный год. Бухгалтерский финансовый учет нормативно регулируется, информация представляется потребителям в унифицированном виде, согласно формам бухгалтерской отчетности, утверждаемым Министерством финансов Российской Федерации. Информация бухгалтерского финансового учета носит открытый и ретроспективный характер и представляется в сопоставимых числовых показателях, в денежном измерении.

В современных условиях ведения бизнеса организации не могут замыкаться в своих национальных рамках. Рано или поздно они выходят на международную арену. Для того чтобы пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности из разных стран говорили «на одном языке»,

был разработан язык международных стандартов финансовой отчетности, вобравший в себя лучшую мировую практику учета и отчетности.

В течение ряда лет в России реализуются меры по реформированию бухгалтерского учета согласно потребностям рыночной экономики и требованиям современных подходов, сложившихся в мировой практике. Цель реформирования системы бухгалтерского учета состоит в приведении национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями цивилизованной рыночной экономики и международных стандартов финансовой отчетности. Задачами реформы являются:

- формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи организациям в реформировании модели бухгалтерского учета

Изменения в законодательных и нормативных актах, регулирующих бухгалтерский финансовый учет, требуют соответствующего изменения и в учебной литературе, используемой студентами, магистрами, аспирантами, преподавателями экономических специальностей вузов, а также практикующими бухгалтерами и аудиторами.

Целевое назначение настоящего учебного пособия – помочь студентам экономических факультетов вузов приобрести и усовершенствовать знания по бухгалтерскому финансовому учету и методике составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

1.1. УЧЕТ УСТАВНОГО КАПИТАЛА

Создание организации начинается с формирования уставного капитала. Согласно ст. 48 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде, признается *юридическим лицом*. В момент создания такое обособленное имущество должно быть сформировано из неких вложений, паев, долей, т.е. взносов участников. Само участие в момент учреждения предприятия называется *учреждением*. Объединение всех взносов учредителей называется уставным капиталом (ст. 90 ГК РФ), складочным капиталом (ст. 70 ГК РФ), паевым фондом (ст. 107 ГК РФ), уставным фондом (ст. 113 ГК РФ) в зависимости от типа организационно-правовой формы юридического лица.

Юридическое лицо подлежит государственной регистрации в уполномоченном государственном органе в порядке, определяемом Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей». Данные государственной регистрации включаются в единый государственный реестр юридических лиц, открытый для всеобщего ознакомления. Юридическое лицо считается созданным, а данные о юридическом лице считаются включенными в единый государственный реестр юридических лиц со дня внесения соответствующей записи в этот реестр (ст. 51 ГК РФ).

В ГК РФ установлена классификация юридических лиц по цели деятельности: коммерческие организации и некоммерческие организации. Основная цель деятельности *коммерческих организаций* состоит в получении прибыли. Они могут создаваться в организационно-правовых формах хозяйственных товариществ и обществ, хозяйственных партнерств, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий. Основной целью деятельности *некоммерческих организаций* является та или иная цель, не связанная

с получением прибыли. Они создаются как некоммерческие корпорации либо как некоммерческие унитарные организации.

К *некоммерческим корпорациям* относятся:

- потребительские кооперативы, в том числе товарищества собственников жилья, жилищные, жилищно-строительные, дачные, дачно-строительные и гаражные кооперативы, садоводческие, садово-огороднические (огороднические) и дачные объединения граждан, общества взаимного страхования, кредитные кооперативы (общества взаимного кредита), фонды проката, сельскохозяйственные потребительские кооперативы,

- общественные организации, в том числе политические партии, казачьи общества и общины коренных малочисленных народов, а также созданные в качестве юридических лиц профсоюзы (профсоюзные организации), общественные движения, органы общественной самодеятельности и территориального общественного самоуправления;

- ассоциации и союзы граждан и (или) юридических лиц, в том числе некоммерческие партнерства, саморегулируемые организации, объединения работодателей, объединения профсоюзов, кооперативов и общественных организаций, торгово-промышленные, нотариальные и адвокатские палаты.

К *некоммерческим унитарным организациям* относятся:

- общественные, благотворительные и иные фонды, в том числе автономные некоммерческие организации;

- государственные (в том числе государственные академии наук), муниципальные и частные (в том числе общественные) учреждения;

- религиозные организации.

Юридически различие между коммерческой и некоммерческой организациями в ГК РФ сводится к следующему: и та и другая организация может иметь прибыль, но в коммерческой организации эта прибыль может распределяться между учредителями (участниками), а в некоммерческой организации вся полученная прибыль используется на уставные цели. Некоммерческая организация, осуществляющая приносящую доход деятельность, должна иметь обособленное имущество, гарантирующее интересы ее кредиторов, в размере не менее минимального уставного капитала, предусмотренного для обществ с ограниченной ответственностью (далее — ООО).

В соответствии с ГК РФ все юридические лица разделены на две категории: корпоративные организации (корпорации) и унитарные организации некорпоративного типа. *Корпорации* — юридические лица, учредители (участники, члены) которых обладают правом на участие в управлении их деятельностью (право членства). К ним относятся: хозяй-

ственные товарищества и общества, производственные и потребительские кооперативы, общественные организации, ассоциации и союзы. Права и обязанности участников корпорации определены ст. 65.1 ГК РФ. *Унитарные организации некорпоративного типа* — юридические лица, учредители которых не становятся их участниками и не приобретают в них прав членства. К ним относятся: государственные и муниципальные унитарные предприятия, фонды, учреждения, а также религиозные организации.

Малый и средний бизнес, не желающий рисковать своими денежными средствами, может использовать либо организационно-правовую форму товарищества, не требующую уставного капитала, либо форму производственного кооператива, предполагающего совместную хозяйственную деятельность участников, основанную на их личном труде; либо вести свое «дело» в виде индивидуального предпринимательства и (или) простого товарищества (в рамках договора о совместной деятельности).

Для учета уставного капитала предназначен пассивный синтетический счет 80 «Уставный капитал»¹. Сальдо по счету 80 всегда должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации.

Порядок и особенности формирования уставного капитала в зависимости от организационно-правовой формы юридического лица приведены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Формирование уставного капитала

Организационно-правовая форма коммерческих организаций	Структура капитала	Счет бухгалтерского учета
Хозяйственные товарищества (полное и на вере)	Складочный капитал — совокупность вкладов участников, внесенных для осуществления хозяйственной деятельности В <i>полном товариществе</i> участники обязаны внести не менее половины своего вклада в складочный капитал товарищества до его государственной регистрации. Остальная часть должна быть внесена участником в сроки, установленные учредительным документом. При невыполнении указанной обязанности участник обязан уплатить товариществу 10% годовых с не внесенной части вклада и возместить причиненные убытки, если иные последствия не установлены учредительным документом	80-1 «Складочный капитал» 80-1-1 «Неоплаченный и оплаченный капитал» 80-1-2 «Полные товарищи и вкладчики»

¹ Здесь и далее внутри каждой главы полное название счета (субсчета) дается только при первом упоминании.

Окончание

Организационно-правовая форма коммерческих организаций	Структура капитала	Счет бухгалтерского учета
	В товариществе на вере кроме участников есть вкладчики, которые отвечают по обязательствам товарищества в пределах своих вкладов. Число командитистов в товариществе на вере не должно превышать 20. В противном случае оно подлежит преобразованию в хозяйственное общество в течение года, а по истечении этого срока — ликвидации в судебном порядке, если число его командитистов не уменьшится до указанного предела.	
Производственный кооператив	Паевой фонд — совокупность паевых взносов членов кооператива	Субсчета не выделяются
Государственные и муниципальные унитарные предприятия	Уставный фонд государственного предприятия не может быть менее 500 000 руб. Уставный фонд муниципального предприятия не может быть менее 100 000 руб.	То же
Акционерное общество (далее — АО) (публичное и непубличное)	Уставный капитал разделен на определенное число акций и представляет собой номинальную стоимость акций приобретенных акционерами. Формируется путем первичной эмиссии акций. Участники общества несут риск убытков только в пределах стоимости принадлежащих им акций.	По видам акций: 80-1 «Простые (обыкновенные акции)», 80-2 «Привилегированные акции» По стадиям формирования капитала: 80-1 «Объявленный капитал», 80-2 «Подписной капитал», 80-3 «Оплаченный капитал», 80-4 «Изъятый капитал»
Общество с ограниченной ответственностью	Уставный капитал состоит из номинальной стоимости долей участников. Участники ООО отвечают по обязательствам общества в пределах внесенных вкладов.	Субсчета не выделяются

После государственной регистрации юридического лица его уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), установленных в учредительных документах, отражают следующей учетной записью:

Д 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — К 80 «Уставный капитал».

Фактическое поступление вкладов учредителей отражается по кредиту счета 75-1 в корреспонденции со счетами по учету денежного и неденежного имущества. Аналитический учет на счете 80 ведется по видам акций, стадиям формирования капитала и учредителям.

Уставный капитал ООО. Порядок формирования уставного капитала ООО определен ГК РФ.

Обществом с ограниченной ответственностью признается хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на доли. Участники ООО не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им долей в уставном капитале.

Число участников ООО не должно превышать 50. В противном случае оно подлежит преобразованию в АО в течение года, а по истечении этого срока — ликвидации в судебном порядке, если число его участников не уменьшится до указанного предела.

Уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости долей его участников. Размер уставного капитала общества должен быть *не менее 500 000 руб.* Оплата долей в уставном капитале общества может осуществляться деньгами, вещами, долями в уставных (складочных) капиталах других хозяйственных обществ и товариществ, государственными и муниципальными облигациями, а также исключительными правами и правами по лицензионным договорам, подлежащим денежной оценке.

Минимальный размер уставного капитала ООО должен быть оплачен деньгами. При этом не менее $\frac{1}{4}$ уставного капитала общества должно быть внесено его учредителями до государственной регистрации общества. Остальная часть уставного капитала подлежит внесению его участниками в течение первого года деятельности общества.

При внесении в уставный капитал не денежных средств, а иного имущества, участники общества, осуществившие такую оплату, и независимый оценщик в случае недостаточности имущества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах суммы, на которую завышена оценка имущества, внесенного в уставный капитал, в течение пяти лет с момента государственной регистрации или внесения соответствующих изменений в устав общества.

Увеличение уставного капитала ООО возможно только после полной оплаты всех его долей. Уменьшение уставного капитала ООО допускается после уведомления всех его кредиторов. Последние вправе в этом случае потребовать досрочного прекращения или исполнения соответствующих обязательств общества и возмещения им убытков (ст. 90 ГК РФ).

В статье 90 ГК РФ определено, что, если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов ООО окажется меньше уставного капитала, общество обязано зарегистрировать уменьшение уставного капитала в установленном порядке. Если стоимость указанных активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Для определения стоимости чистых активов ООО можно воспользоваться Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. № 10н 03-6/из

При увеличении или уменьшении уставного капитала записи по счету 80 производятся только после внесения изменений в учредительные документы.

В бухгалтерском учете ООО составляют следующие учетные записи.

Д 75-1 — К 80 — учредителями объявлен размер уставного капитала ООО;

Д 50 «Касса», субсчет 1 «Касса организации», 51 «Расчетные счета», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» — К 75-1 — учредителями оплачен размер уставного капитала ООО денежным и неденежным имуществом;

Д 75-1 — К 80 — увеличен размер уставного капитала ООО за счет дополнительных взносов учредителей;

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — К 80 — увеличен размер уставного капитала ООО за счет прибыли организации;

Д 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов» — К 80 — увеличен размер уставного капитала ООО за счет привлечения дивидендов учредителей;

Д 80 — К 84 — уменьшен размер уставного капитала ООО до величины его чистых активов.

Синтетический и аналитический учет по счету 80 в ООО ведется на основании учредительных документов, изменений и дополнений к ним.

Уставный капитал АО. Порядок формирования уставного капитала акционерных обществ определен ГК РФ

Согласно ст. 96 ГК РФ акционерным признается хозяйственное общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Участники АО (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций

В ГК РФ определено два вида АО: публичное и непубличное. *Публичное общество* – акционерное общество, акции которого и ценные бумаги, конвертируемые в его акции, публично размещаются (путем открытой подписки) или публично обращаются. Правила о публичных обществах применяются также к АО, устав и фирменное наименование которых содержат указание на то, что общество является публичным. Хозяйственное общество, не отвечающее указанным выше признакам, признается *непубличным обществом*.

Публичное АО приобретает статус публичного в отношении с акционерами и потенциальными приобретателями ценных бумаг со дня принятия решения уполномоченным органом АО о внесении соответствующих изменений в устав. В публичном АО не могут быть ограничены количество акций, принадлежащих одному акционеру, их суммарная номинальная стоимость, а также максимальное число голосов, предоставляемых одному акционеру.

Порядок организации деятельности непубличных АО определены ст. 66.3 ГК РФ.

Размер уставного капитала АО не может быть менее 5 млн руб.; размер уставного капитала публичного АО не может быть менее 100 млн руб. Минимальный уставный капитал АО должен быть оплачен деньгами. Не менее ³/₄ уставного капитала общества должно быть внесено его учредителями до государственной регистрации. Остальная часть уставного капитала АО подлежит внесению его участниками в течение первого года деятельности общества. При внесении в уставный капитал АО не денежных средств, а иного имущества акционер, осуществивший такую оплату, и независимый оценщик в случае недостаточности имущества общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах суммы, на которую завышена оценка имущества, внесенного в уставный капитал, в течение пяти лет с момента государственной регистрации общества или внесения в устав общества соответствующих изменений.

Состояние и движение уставного капитала АО учитывается на пассивном синтетическом счете 80. Для обеспечения формирования информации по учредителям, стадиям формирования капитала и видам акций целесообразно к счету 80 открывать следующие субсчета:

- 1 «Объявленный капитал» — на сумму, указанную в уставе АО,
- 2 «Подписной капитал» — на стоимость акций, по которым проведена подписка;
- 3 «Оплаченный капитал» — на стоимость реализованных акций;
- 4 «Изъятый капитал» — на стоимость выкупленных акций

В бухгалтерском учете АО составляют следующие учетные записи:
Д 75-1 К 80-1 — объявлен размер уставного капитала АО в сумме номинальной стоимости предназначенных к размещению акций на дату государственной регистрации общества;

Д 80-1 К 80-2 на дату утверждения отчета об итогах выпуска акций отражена стоимость акций, на которые подписались акционеры;

Д 50-1, 51 К 75-1 — оплачено $\frac{1}{4}$ стоимости размещенных акций на дату внесения денежных средств за акции;

Д 08, 10, 41 «Товары», 58 «Финансовые вложения» — К 75-1 — поступили основные средства, нематериальные активы, материалы, товары, ценные бумаги в счет оплаты акций;

Д 80-2 К 80-3 стоимость оплаченных акций отражена в составе оплаченного капитала,

Д 50-1, 51 К 75-1 акционерами оплачена оставшаяся часть размещенных акций.

Д 80-2 — К 80-3 — стоимость оплаченных акций отражена в составе оплаченного капитала.

Аналитический учет по учредителям АО организуется в форме реестра, который составляется по мере проведения подписки на акции и содержит информацию о количестве и категориях (типах) подписанных учредителями акций, а также о фактической оплате каждым учредителем стоимости подписанных акций.

Акционерное общество обязано обеспечить ведение и хранение реестра акционеров общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации с момента государственной регистрации общества. Держателем реестра акционеров может быть АО или регистратор. В обществе с числом акционеров более 50 держателем реестра акционеров общества должен быть регистратор. Акционерное общество вправе увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций, а уменьшить — путем уменьшения номинальной стоимости акций либо путем покупки части акций в целях сокращения их общего количества. Сумма, на которую увеличивается уставный капитал АО за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества.

Доля привилегированных акций в общем объеме уставного капитала АО не должна превышать 25%. При этом публичное АО не вправе размещать привилегированные акции, номинальная стоимость которых ниже номинальной стоимости обыкновенных акций

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов АО оказывается меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Чистые активы АО рассчитывают в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ. Одновременно составляют следующие учетные записи.

Д 80-1 К 80-2 — увеличен размещенный капитал;

Д 80-2 К 80-3 «Оплаченный капитал» — отражена разница между новой стоимостью акций и их номинальной стоимостью до конвертации.

При увеличении уставного капитала в бухгалтерском учете АО составляют записи, приведенные ниже.

За счет дополнительной эмиссии акций:

Д 75-1 К 80-1 — увеличен уставный капитал за счет средств акционеров;

Д 50-1, 51 К 75-1 — акционерами внесены денежные средства.

За счет дополнительной эмиссии акций и их продажи по цене, превышающей номинальную стоимость:

Д 75-1 К 80-1 — увеличен уставный капитал АО.

Д 75-1 К 83 «Добавочный капитал», субсчет «Эмиссионный доход» — отражена разница между ценой размещения акций и их номинальной стоимостью;

Д 50-1, 51 К 75-1 — акционерами оплачены дополнительно размещенные акции АО.

За счет сумм добавочного капитала:

Д 83 — К 80-1 — увеличен уставный капитал за счет добавочного капитала.

За счет нераспределенной прибыли:

Д 84 — К 80-1 — увеличен уставный капитал за счет нераспределенной прибыли.

Уставный капитал АО может быть *уменьшен* путем уменьшения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества.

Акционерное общество не вправе уменьшать свой уставный капитал, если в результате такого уменьшения его размер станет меньше минимального размера.

Уменьшение номинальной стоимости акций отражается на активно-пассивном синтетическом счете 75 «Расчеты с учредителями».

уменьшение их количества – на регулирующем контрпассивном счете 81 «Собственные акции (доли)», т.е. предполагается предварительный выкуп акций.

При уменьшении уставного капитала в бухгалтерском учете АО составляют учетные записи, приведенные ниже.

Путем уменьшения номинальной стоимости акций

Д 80 – К 75-2 – уменьшен уставный капитал путем уменьшения номинальной стоимости акций.

Путем сокращения общего количества акций

Д 81 «Собственные акции (доли)» – К 50-1. 51 – отражена фактическая стоимость выкупленных акций;

Д 80-4 «Изъятый капитал» – К 81 – списана фактическая стоимость акций в пределах их номинальной стоимости,

Д 81 – К 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» – отражен доход как превышение номинальной стоимости акций над их учетной стоимостью,

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» – К 81 – отражен расход как превышение фактической стоимости акций над их номинальной стоимостью.

Вклады товарищей. В соответствии со ст. 1041 – 1054 ГК РФ договор простого товарищества (или договор о совместной деятельности) предполагает соединение товарищами своих вкладов и их совместную деятельность без образования юридического лица. Такая форма взаимодействия законодательно не требует формирования уставного (складочного) капитала. Каждый товарищ получает прибыли и покрывает убытки в соответствии с заключенным соглашением (чаще всего пропорционально вкладам).

Участник, ведущий общие дела, обеспечивает отдельным учет операций по договору о простом товариществе и связанных с выполнением своей уставной деятельности.

Учет имущества, внесенного участниками по договору о совместной деятельности, осуществляется в оценке, предусмотренной в договоре, на основании первичных учетных документов. Приобретенное или созданное в ходе совместной деятельности имущество отражают в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление.

Денежные или иные имущественные взносы участников договора отражают по дебету счетов учета соответствующих ценностей (01 «Основные средства», 10 «Материалы», 50 «Касса») и кредиту счета 80, субсчет «Вклады по договору простого товарищества»

Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности между участниками договора простого товарищества отражают в бухгалтерском учете в следующем порядке:

Д 84 — К 75-2 — отражена прибыль,

Д 75-2 К 50-1 — перечислены участникам суммы, причитающиеся согласно договору.

Д 75-2 К 84 — отражен убыток;

Д 50-1 К 75-2 — участниками погашен полученный убыток.

По окончании срока договора простого товарищества оставшееся имущество и денежные средства распределяют в соответствии с условиями договора между участниками.

Возврат денежных средств, внесенных участниками в качестве первоначальных и дополнительных взносов, показывают по дебету счета 80, субсчет «Вклады по договору простого товарищества» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств. Возврат имущества, причитающегося каждому участнику в соответствии с условиями договора простого товарищества, отражают по дебету счета 80, субсчет «Вклады по договору простого товарищества» и кредиту счетов учета имущества (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 41 «Товары»).

Сумму амортизации по основным средствам и нематериальным активам (далее – НМА), начисленной за период совместной деятельности, списывают с дебета счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» соответственно в кредит счетов 01 и 04.

Аналитический учет по счету 80, субсчет «Вклады по договору простого товарищества» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

1.2. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Добавочный капитал — составляющая собственного капитала организации, формирующаяся за счет переоценки внеоборотных активов, эмиссионного дохода АО, курсовой разницы, связанной с формированием уставного капитала

Добавочный капитал складывается из следующих составляющих:

- эмиссионный доход, возникающий при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций,

- прирост стоимости имущества по переоценке;
- курсовые разницы, образовавшиеся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

Для обобщения информации о добавочном капитале организации предназначен пассивный синтетический счет 83 «Добавочный капитал».

Эмиссионный доход — разница между продажной и номинальной стоимостью акций.

При формировании уставного капитала АО путем размещения акций (как при первичной эмиссии при учреждении организации, так и при последующих эмиссиях акций при увеличении уставного капитала) может возникать разница между фактической ценой размещения (продажи) акций и их номинальной стоимостью. Данная разница рассматривается как эмиссионный доход. В бухгалтерском учете составляют следующие записи:

Д 75-1 К 80 — объявлен размер уставного капитала;

Д 51 К 75-1 — оплачены акции.

Д 75-1 К 83 — отражена разница между продажной и номинальной стоимостью акций.

Пример 1.1. На собрании акционеров принято решение об увеличении уставного капитала на 100 000 руб. за счет дополнительной эмиссии акций. Выпускается 100 обыкновенных акций номинальной стоимостью 1000 руб. Продажная цена акции — 1500 руб. Увеличение уставного капитала зарегистрировано в январе текущего года, подписка на акции завершена в марте текущего года.

В бухгалтерском учете АО должны быть составлены следующие учетные записи.

Д 75-1 К 80 100 000,00 руб. — увеличение уставного капитала зафиксировано в учредительных документах,

Д 51 К 75-1 150 000,00 руб. поступили денежные средства от акционеров в счет оплаты дополнительных акций,

Д 75-1 К 83 50 000,00 руб. — учтена разница между номинальной и продажной стоимостью акций (эмиссионный доход)

В соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6, 01, утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (далее — ПБУ 6/01), и «Учет нематериальных активов» ПБУ 14, 2007, утвержденным приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н (далее — ПБУ 14/2007), коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов внеоборотных активов по текущей (восстановительной) стоимости.

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

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

Сумма дооценки объекта внеоборотных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. В бухгалтерском учете составляют следующие учетные записи:

Д 01, 04 К 83 – отражена дооценка первоначальной стоимости основных средств и НМА,

Д 83 К 02, 05 – отражена дооценка начисленной амортизации по объекту основных средств и НМА.

Сумма уценки объектов внеоборотных активов относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. В бухгалтерском учете составляют следующие учетные записи.

Д 83 К 01, 04 – отражена уценка восстановительной стоимости основного средства и НМА, произведенная в пределах предыдущей дооценки.

Д 02, 05 К 83 – отражена уценка начисленной амортизации по объекту основных средств и НМА, произведенная в пределах предыдущей дооценки.

При выбытии объектов внеоборотных активов сумма их дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации. В бухгалтерском учете составляется учетная запись

Д 83 К 84.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденному приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н (далее – ПБУ 3/2006), курсовая разница, связанная с расчетами с учредителями по вкладам, в том числе в уставный капитал организации, подлежит зачислению в добавочный капитал этой организации. В бухгалтерском учете составляют следующие учетные записи

Д 75-1 К 80 – отражена задолженность иностранного участника по вкладу в уставный капитал (на дату государственной регистрации);

Д 52 «Валютные счета» — К 75-1 — поступили денежные средства от иностранного учредителя в качестве вклада в уставный капитал;

Д 75-1 — К 83 — отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала,

Д 91 — К 75-1 — отражена отрицательная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала.

Пример 1.2. Организация зарегистрирована 20 января текущего года. Одним из ее учредителей является иностранное юридическое лицо. Учредительными документами предусмотрено, что его вклад составляет 5000 руб. Свою задолженность учредитель погасил 21 января текущего года путем перечисления на валютный счет организации 120 евро. На дату поступления денежных средств на валютный счет официальный курс составлял 42 руб. евро.

В бухгалтерском учете организации должны быть составлены следующие учетные записи.

Д 75-1 — К 80 — 5000,00 руб. — отражена задолженность иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал,

Д 52 — К 75-1 — 5040,00 руб. — поступили денежные средства от иностранного учредителя в качестве вклада в уставный капитал (120 евро × 42 руб. = 5040 руб.),

Д 75-1 — К 83 — 40,00 руб. — отражена положительная курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала.

Суммы добавочного капитала, учтенные на счете 83, как правило, не списываются, за исключением следующих случаев.

1. *Увеличение уставного капитала за счет сумм добавочного капитала.* Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций (п. 1 ст. 100 ГК РФ). Направление средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала отражают в бухгалтерском учете следующей записью:

Д 83 — К 80.

2. *Погашение убытков за счет сумм добавочного капитала.* В бухгалтерском учете составляют учетную запись

Д 83 — К 84.

3. *Распределение добавочного капитала между учредителями.* В бухгалтерском учете составляют учетную запись

Д 83 — К 75.

1.3. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, резервный капитал создается для покрытия убытков организации, а также для погашения облигаций и выкупа собственных акций.

Образование резервного капитала носит обязательный и добровольный характер.

В *обязательном* порядке резервный фонд создают АО. Его предельная величина указывается в уставе и не может быть *меньше 5%* уставного капитала общества. Фонд формируется за счет ежегодных отчислений, размер которых также прописывается в уставе, но не должен быть менее 5% чистой прибыли. Средства резервного фонда АО вправе направить только на выкуп акций, погашение убытков и облигаций.

Добровольно резервный капитал создают ООО в порядке и размерах, которые предусмотрены в их уставе.

Резервный капитал формируется за счет нераспределенной прибыли организации.

Информация о состоянии и движении резервного капитала отражается на пассивном синтетическом счете 82 «Резервный капитал». Бухгалтерские записи по формированию резервного капитала делаются после проведения ежегодного общего собрания акционеров (участников) и на основании его решения, оформленного соответствующим протоколом или выпиской из протокола. Отчисления в резервный капитал отражаются бухгалтерской записью

Д 84 — К 82.

Средства резервного фонда АО могут использоваться только на следующие цели.

1. *Погашение убытков общества.* В бухгалтерском учете составляют учетную запись

Д 82 — К 84.

Если сумма полученного убытка больше величины накопленного резервного капитала, данное превышение должно быть покрыто за счет других источников, определенных уполномоченным органом (советом директоров), например, нераспределенной прибыли прошлых лет или иных статей собственного капитала.

2. *Погашение облигаций общества.* В бухгалтерском учете составляют следующие учетные записи.

Д 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Облигации», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», субсчет «Облигации» — К 51 — перечислены денежные средства для выкупа собственных облигаций;

Д 82 К 66, субсчет «Облигации», 67, субсчет «Облигации» — погашены облигации АО за счет резервного капитала.

3. *Выкуп акций общества.* В бухгалтерском учете составляют учетные записи

Д 81 - К 75 — учтены выкупленные акции по номинальной стоимости;

Д 82 К 75 — списано превышение выкупной стоимости акций над их номинальной стоимостью;

Д 75 К 51 — произведена оплата акций по цене выкупа,

Д 80-3 К 80-4 — погашены выкупленные акции АО.

Пример 1.3. Согласно уставу общество «Альфа» обязано ежегодно отчислять в счет формирования резервного капитала 7% чистой прибыли. Предельный размер резервного фонда составляет 3 000 000 руб. Размер резервного капитала на 1 января текущего года — 2 560 000 руб. Чистая прибыль общества «Альфа» по итогам текущего года равна 7 500 000 руб., 7% этой суммы составят 525 000 руб. В резервный фонд будет направлена чистая прибыль в размере 440 000 руб.

В бухгалтерском учете общества «Альфа» должна быть составлена учетная запись

Д 84 К 82 440 000,00 руб. — направлена на формирование резервного фонда часть нераспределенной прибыли отчетного года.

1.4. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка применяется активно-пассивный синтетический счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 с дебета счета 99 «Прибыли и убытки».

Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в АО, собрания участников в ООО или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала (фонда), покрытие убытков прошлых лет. В бухгалтерском учете организаций составляют следующие учетные записи:

Д 84 К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начислены доходы работникам организации;

Д 84 К 75-2 — начислены доходы сторонним участникам,

Д 84 — К 82 — создан (пополнен) резервный капитал.

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденному приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н, объявление годовых дивидендов по результатам деятельности АО за отчетный год признается событием после отчетной даты и в отчетности за прошедший год бухгалтерскими записями не оформляется. Суммы объявленных дивидендов следует указывать в пояснительной записке за отчетный год. Следовательно, учетные записи по начислению дивидендов акционерам составляются на дату принятия решения о выплате дивидендов, т.е. в следующем году.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года организации могут списать:

■ *за счет средств резервного капитала*

Д 82 К 84,

■ *за счет целевых взносов учредителей организаций*

Д 75 — К 84,

■ *при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации:*

Д 80 К 84.

Аналитический учет по счету 84 должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию и приобретению нового имущества и еще не использованные, в аналитическом учете могут разделяться.

1.5. УЧЕТ СРЕДСТВ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ И ЦЕЛЕВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ

Целевое финансирование представляет собой безвозмездное получение средств, расходование которых ограничено определенными условиями. При выполнении этих условий полученные средства ста-

новятся для организации собственными, при невыполнении — требуют возврата и относятся к кредиторской задолженности.

Целевые поступления в отличие от целевого финансирования, направляемого для реализации определенных мероприятий, программ и проектов, носят лишь компенсационный характер.

Как целевое финансирование, так и целевые поступления могут осуществляться за счет средств других организаций и лиц, а также из государственного и местного бюджета. Основная часть целевого финансирования приходится на государственную помощь.

Порядок учета государственной помощи определен Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденным приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н (далее — ПБУ 13/2000), в соответствии с которым государственной помощью признается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления от государства денежных средств или иного имущества.

Поступающие бюджетные средства в учете подразделяют на две категории: 1) направляемые на финансирование капитальных вложений; 2) используемые для оплаты текущих расходов

ПБУ 13/2000 предусматривает два варианта принятия к учету государственной помощи. 1) по мере фактического получения бюджетных средств, 2) как возникновение задолженности по бюджетным средствам.

При *первом варианте* принятия к учету бюджетных средств составляют учетные записи

Д 51, 55 «Специальные счета в банках» — К 86 «Целевое финансирование» — поступило денежное имущество;

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 — К 86 — поступило неденежное имущество

При *втором варианте* принятия к учету бюджетных средств их выделение отражают как возникновение задолженности по целевым бюджетным средствам и оформляют бухгалтерской записью

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К 86 — отражено принятие к учету средств целевого финансирования по факту принятия решения о выделении организации целевых средств.

Фактическое поступление бюджетных средств отражают следующими учетными записями.

Д 51, 55 — К 76 — поступило денежное имущество;

Д 08, 10 — К 76 — поступило неденежное имущество.

Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений, списываются в доходы будущих периодов при

вводе внеоборотных активов в эксплуатацию. В бухгалтерском учете составляют следующие учетные записи:

Д 01, 04 — К 08 — введены в эксплуатацию внеоборотные активы,
Д 86 — К 98 «Доходы будущих периодов» — списаны бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений.

В течение срока использования внеоборотных активов в размере начисленной амортизации бюджетные средства списываются как прочие доходы. В бухгалтерском учете составляют записи

Д 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» — К 02, 05 — начислена амортизация основных средств и нематериальных активов;

Д 98 — К 91-1 — доходы будущих периодов признаны текущими доходами в сумме, равной амортизации внеоборотных активов.

Бюджетные средства, использованные на финансирование текущих расходов, списывают в дебет счета 86 с кредита счета 98 в момент принятия к учету материально-производственных запасов (далее — МПЗ), начисления оплаты труда или осуществления других расходов за счет бюджетных средств. Суммы, учтенные по кредиту счета 98, списывают в дебет данного счета с кредита счета 91-1 по мере отпуска МПЗ на производственные нужды, начисления оплаты труда и осуществления других расходов за счет бюджетных средств.

В соответствии с п. 10 ПБУ 13/2000 бюджетные средства, предоставленные в установленном порядке на финансирование расходов, понесенных организацией в предыдущие отчетные периоды, отражаются как возникновение задолженности по таким средствам и увеличение финансового результата организации как прочие доходы, т.е. по кредиту счета 91 и дебету счета 86.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражают бухгалтерской записью

Д 76 — К 86.

Использование средств целевого финансирования возможно в следующих случаях

При направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации:

Д 86 — К 20 «Основное производство», 26.

При использовании средств целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств.

Д 86 — К 83 «Добавочный капитал»

При направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов.

Д 86 К 98.

Аналитический учет по счету 86 ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Контрольные вопросы и задания

1. Каковы категории юридических лиц в соответствии с ГК РФ? Дайте их характеристику.
2. Какие составляющие собственного капитала вы знаете?
3. Какие случаи изменения размера уставного капитала вам известны?
4. Каков порядок расчета показателя чистых активов организации?
5. Какие общества обязаны формировать резервный капитал и в каких целях?
6. На каких счетах отражают получение и использование средств целевого финансирования?
7. В чем состоит назначение показателя «чистые активы» организации?
8. За счет каких средств формируется добавочный капитал?
9. На какие цели направляется нераспределенная прибыль предприятия?
10. В какой форме бухгалтерской отчетности раскрывается информация о собственном капитале организации?

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

2.1. КВАЛИФИКАЦИЯ АКТИВОВ, ПРИЗНАВАЕМЫХ В УЧЕТЕ В КАЧЕСТВЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

Для целей бухгалтерского учета активы признаются основными средствами, если одновременно выполняются следующие условия (п. 4 ПБУ 6/01):

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для длительного использования, т.е. в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он больше 12 месяцев;
- объект не должен быть предназначен для продажи;
- объект способен приносить экономические выгоды (доход) организации в будущем.

Прежде всего следует заметить, что условия признания должны выполняться одновременно. Только в этом случае объект может быть квалифицирован как объект основных средств.

Малоценные активы (стоимостью не более 40 000 руб. за единицу). в отношении которых выполняются перечисленные выше условия, согласно п. 5 ПБУ 6/01, могут отражаться в бухгалтерском учете и отчетности в составе: основных средств, МПЗ. Это значит, что организация самостоятельно решает, учитывать эти объекты в составе основных средств или же в составе МПЗ. В связи с этим в учетной политике организации необходимо отразить способ учета малоценных активов и размер лимита стоимости.

В налоговом учете под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией, первоначальной стоимостью более 40 000 руб. (п. 1 ст. 256 Налогового кодекса Российской Федерации, далее — НК РФ).

Единицей учета основных средств признают инвентарный объект. Если объект основных средств состоит из различных частей, то организации следует руководствоваться нормой п. 6 ПБУ 6-01.

Если сроки полезного использования этих частей *существенно* отличаются, то каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект, которому присваивается свой инвентарный номер.

Если сроки полезного использования частей основного средства отличаются *несущественно*, то их нужно учитывать все вместе как один объект, за которым закрепляется один инвентарный номер. Критерий существенности для срока полезного использования необходимо установить учетной политикой организации.

Для организации учета и контроля сохранности основных средств каждому инвентарному объекту при принятии его к бухгалтерскому учету присваивается инвентарный номер. При этом не имеет значения, где находится этот объект основных средств – в запасе или эксплуатации. Как правило, на объект основных средств прикрепляют металлический жетон с выбитым на нем номером или номер рисуется краской.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним в течение всего срока полезного использования этого объекта в организации.

Если объект основных средств списывается с бухгалтерского учета, то его инвентарный номер в течение пяти лет не присваивается вновь поступившим в организацию основным средствам.

Если основное средство поступило по договору финансовой аренды, то оно может учитываться у лизингополучателя по тому номеру, который ему присвоил лизингодатель.

Квалификация материальных ценностей в составе основных средств определяется через установление.

- условий признания (п. 4 ПБУ 6-01);
- перечня ценностей, к которым ПБУ 6/01 не применяется (п. 3 ПБУ 6-01);
- перечня ценностей, относящихся к основным средствам (п. 5 ПБУ 6-01);
- лимита стоимости, который организация может использовать для признания ценностей в составе основных средств (п. 5 ПБУ 6-01).

Для организации надлежащего учета объектов основных средств необходима правильная их классификация и группировка.

В организациях может применяться единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой все основные средства

группируются по следующим признакам: видам, назначению, принадлежности прав, степени использования.

Группировка основных средств по видам приведена в Общероссийском классификаторе основных фондов (далее – ОКОФ), а также в постановлении Правительства РФ от 1 января 2001 г. № 1 «О классификации основных средств, включенных в амортизационные группы».

По видам (п. 5 ПБУ 6/01) основные средства подразделяют на следующие группы: здания (кроме жилых); сооружения; жилища; машины и оборудование; средства транспортные, инвентарь производственный и хозяйственный; скот рабочий, продуктивный и племенной; многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы), в арендованные объекты основных средств, если в соответствии с заключенным договором аренды эти капитальные вложения являются собственностью арендатора.

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

Такая классификация основных средств необходима для организации их аналитического учета.

По принадлежности прав на объекты основных средств их подразделяют на объекты:

- принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- полученные организацией в аренду, безвозмездное пользование и доверительное управление.

По степени использования различают следующие основные средства: действующие; находящиеся на реконструкции, в запасе, на консервации.

Группировка основных средств по рассмотренным признакам необходима для правильного начисления сумм амортизации (п. 23 ПБУ 6, 01).

Объекты основных средств принимаются к учету в сумме фактических затрат на их приобретение, доставку и доведение до состояния,

в котором они пригодны к использованию. В связи с этим немаловажным фактом является правильная оценка объектов основных средств.

В бухгалтерском учете основных средств применяют четыре вида оценки: первоначальная, восстановительная, остаточная, ликвидационная.

Первоначальная стоимость объектов основных средств формируется при их поступлении в организацию и зависит от способа приобретения (поступления) или изготовления этого объекта.

Если объекты основных средств приобретаются за иностранную валюту, то их оценка в соответствии с п. 5 ПБУ 3-06 производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету. При этом дальнейший пересчет, даже в связи с изменением курса иностранных валют, не производится.

Восстановительная стоимость объектов основных средств – это стоимость воспроизводства эксплуатируемых основных средств исходя из современных цен и условий изготовления аналогичных объектов на определенную дату.

Перевод первоначальной стоимости основных средств в восстановительную осуществляется в результате их переоценки, которая в соответствии с п. 15 ПБУ 6-01 может производиться коммерческой организацией не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) по текущей 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 стоимости.

В налоговом учете положительная (отрицательная) сумма переоценки не признается доходом (расходом) и не принимается при определении восстановительной стоимости основных средств и при начислении амортизации.

Под *остаточной стоимостью* объектов основных средств понимается реальная их стоимость на определенную дату. Она исчисляется путем вычитания из первоначальной (или восстановительной) стоимости объекта суммы его износа за период эксплуатации. Именно по остаточной стоимости объекты основных средств отражаются в бухгалтерской отчетности организации.

Под *ликвидационной стоимостью* понимается стоимость полезных отходов (металлолом, запасные части, дрова и т.п.), полученных после ликвидации или реализации объекта и принятых к учету по рыночным ценам (п. 9 ПБУ 5-01).

2.2. ФОРМИРОВАНИЕ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ И УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ОБЪЕКТОВ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ В ЗАВИСИМОСТИ ОТ СПОСОБА ПРИОБРЕТЕНИЯ

Формирование первоначальной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете объектов основных средств зависит от способа приобретения объекта (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств при их поступлении в организацию

Способ приобретения основных средств	Формирование первоначальной стоимости	
	в бухгалтерском учете	в налоговом учете
Вклад в уставный (складочный) капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 9 ПБУ 6/01)	Остаточная стоимость, которая сформирована в налоговом учете передающей стороны на дату перехода права собственности (ст. 277 НК РФ)
Безвозмездное получение (по договору дарения)	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы (п. 10 ПБУ 6/01)	Текущая рыночная стоимость на дату поступления объектов основных средств (п. 8 ст. 250 НК РФ)
Покупка за плату (за деньги)	Сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (п. 8 ПБУ 6/01)	Сумма расходов на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением НДС и акцизов (ст. 257 НК РФ)
В обмен на другое имущество, отличное от денежных средств	Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией (п. 11 ПБУ 6/01)	Не определено
Неучтенные объекты основных средств в результате инвентаризации	По рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации (п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации)	Согласно п. 1 ст. 257 НК РФ как сумма, в которую оценено имущество в соответствии с п. 20 ст. 250 НК РФ

Все операции по поступлению оформляются первичными оправдательными документами. Формы первичной документации для учета основных средств и краткие указания по их заполнению утверждены постановлениями Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7, от 30 октября 1997 г. № 71а (табл. 2.2).

Обратите внимание! С 1 января 2013 г. формы первичной учетной документации утверждает руководитель экономического объекта (п. 4 ст. 9 Закона № 402-ФЗ)

Таблица 2.2

**Унифицированные формы первичной учетной документации
по учету основных средств**

№ формы	Код формы	Наименование формы
ОС-1	0303001	Акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	0306030	Акт о приемке-передаче здания (сооружения)
ОС-1б	0306031	Акт о приемке-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	0306032	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	0306002	Акт о приемке-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
М-11	0315006	Требование-накладная
ОС-4	0306003	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4б	0306043	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	0306004	Акт о списании автотранспортных средств

Принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется на основании утвержденного руководителем организации акта (накладной) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1), который составляется на каждый отдельный инвентарный объект.

Учет основных средств по объектам ведется бухгалтерской службой с использованием инвентарных карточек учета основных средств (форма № ОС-6). Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект.

Инвентарные карточки могут группироваться в картотеке применительно к кодам ОКОФ, а внутри разделов, подразделов, классов

и подклассов — по месту эксплуатации (структурным подразделениям организации).

В организациях, имеющих небольшое число объектов основных средств, пообъектный учет рекомендуется осуществлять в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об основных средствах по их видам и местам нахождения.

Заполнение инвентарных карточек (инвентарной книги) производится на основе акта (накладной) приемки-передачи основных средств, технических паспортов и других документов на приобретение, сооружение, перемещение и списание объектов основных средств.

В инвентарных карточках (инвентарной книге) должны быть приведены основные данные по объекту основных средств: срок полезного использования, способ начисления амортизации, освобождение от начисления амортизации (если имеет место), индивидуальные особенности объекта (краткая их характеристика). Инвентарные карточки, как правило, составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерской службе.

На основные средства, принятые в аренду, для осуществления забалансового учета указанных объектов в бухгалтерской службе организации-арендатора рекомендуется также открывать инвентарные карточки.

При наличии большого числа объектов основных средств по месту их эксплуатации (нахождения) учет может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, полном наименовании объекта, его первоначальной стоимости и выбытии (перемещении) объекта. Инвентарные карточки на принятые к бухгалтерскому учету объекты основных средств, а также списанные с бухгалтерского учета в течение отчетного месяца находятся до конца месяца обособленно от инвентарных карточек других основных средств.

Инвентарные карточки суммарно сверяются с данными синтетического учета основных средств.

На основе соответствующих данных бухгалтерского и оперативного учета, а также технической документации в организации осуществляется оперативный контроль за использованием основных средств.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации для учета основных средств предусмотрен счет 01 «Основные средства». Счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении. Счет активный. По *дебету* счета отражается поступление

объектов основных средств по первоначальной стоимости, а также изменение первоначальной стоимости при достройке, дооборудовании, реконструкции или переоценке. По кредиту счета отражается выбытие объектов основных средств. Сальдо (остаток) по счету дебетовое покажет первоначальную стоимость основных средств, числящихся в собственности организации.

Для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки, используют активный балансовый счет 07 «Оборудование к установке».

К оборудованию, требующему монтажа, относится оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей, а также комплекты запасных частей такого оборудования. В состав этого оборудования включаются контрольно-измерительная аппаратура или другие приборы, предназначенные для монтажа в составе устанавливаемого оборудования.

Поступление основных средств может происходить в результате вклада в уставный капитал, безвозмездного получения, покупки объектов основных средств, их строительства.

При приобретении объектов основных средств необходимо определить, нуждаются они в государственной регистрации или нет. Согласно ст. 164 ГК РФ регистрации подлежат сделки с землей и недвижимостью, а также определенными видами движимого имущества.

Недвижимость — это те объекты, которые прочно связаны с землей. Переместить такие объекты без ущерба для них невозможно (например, ангар, который построен на земле, при перемещении на другое место разрушится).

Некоторые движимые основные средства также должны пройти государственную регистрацию. Это отдельные виды оборудования и транспортные средства. Автомототранспортные средства регистрируются подразделениями ГИБДД, а тракторы, самоходные дорожно-строительные машины и прицепы к ним — территориальными отделениями Ростехнадзора.

Подлежат государственной регистрации и кассовые аппараты. Регистрация производится в налоговых органах. Если модель кассового аппарата не включена в государственный реестр, то регистрации он не подлежит, а вот если модель вычеркнута из списка после того как она поставлена на учет, контрольно-кассовая техника (далее — ККТ) продолжает эксплуатироваться до истечения срока амортизации (п. 5 ст. 3 Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» (далее — Закон о ККТ)).

Принятые на учет объекты основных средств оцениваются по первоначальной стоимости (см. табл. 2.1). Формируется первоначальная стоимость объектов основных средств на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 08 активный. По дебету счета отражаются затраты организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств. По кредиту списывается сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке. Сальдо по счету дебетовое отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения объектов основных средств.

Аналитический учет по счету 08 ведется по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах: на строительные работы и реконструкцию, монтаж оборудования; оборудование, требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство; прочие затраты по капитальным вложениям.

Организации к счету 08 могут открыть следующие субсчета:

- 1 «Приобретение земельных участков»;
- 2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 3 «Строительство объектов основных средств»;
- 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств».

Хозяйственные факты, связанные с зачислением имущества в состав собственных основных средств организации по первоначальной стоимости, оформляются следующими бухгалтерскими записями:

Д 01 — К 08 введены в эксплуатацию объекты основных средств после завершения капитальных вложений и оформления первичных документов (форма № ОС-1).

Государственная регистрация права (по недвижимости) и фактическая эксплуатация (ее отсутствие) не влияют на принятие объекта к учету на счет 01 (п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и п. 52 Методических указаний по учету основных средств).

Поступление основных средств в качестве вклада в уставный капитал. Формирование уставного капитала регулируется ГК РФ и законами об организационно-правовой деятельности хозяйствующих субъектов

Согласно названным нормативным актам организации могут осуществлять как денежные, так и имущественные вклады в уставный капитал. Минимальный размер уставного капитала организации должен быть оплачен только деньгами. Размер вклада фиксируется в уставе.

В том случае, если уставный капитал организации оплачивается не денежными средствами (свыше минимального размера), а иным имуществом, то.

1) для оценки данного имущества необходимо во всех случаях привлекать независимого оценщика;

2) участники такого общества и независимый оценщик в случае недостаточности имущества общества солидарно несут субсидиарную (дополнительную) ответственность по его обязательствам в пределах суммы, на которую завышена оценка имущества, внесенного в уставный капитал.

При передаче (получении) основных средств в счет вклада в уставный капитал должен быть сформирован пакет из следующих документов:

- перечня передаваемых объектов основных средств;
- копий инвентарных карточек (формы № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б) по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации;
- технической документации по передаваемым объектам;
- акта независимого оценщика об оценке основных средств (при необходимости);
- актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б);
- счетов и счетов-фактур, подтверждающих дополнительные расходы, связанные с получением основных средств в качестве вклада в уставный капитал.

Согласно п. 9 ПБУ 6/01 первоначальная стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, определяется их денежной оценкой, согласованной между учредителями (участниками) организации. При этом первоначальную стоимость можно увеличить на сумму фактических затрат на доставку основных средств и приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию (п. 12 ПБУ 6, 01).

В бухгалтерии организации ввод в эксплуатацию объекта основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, отражается следующими бухгалтерскими записями.

Д 08 — К 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» — приходуются поступившие объекты основных средств от учредителей в качестве вноса в уставный (складочный) капитал по согласованной стоимости;

Д 01 — К 08 — введены объекты основных средств в эксплуатацию по акту ввода.

В налоговом учете основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, принимаются по их остаточной стоимости, которая определяется по данным налогового учета передающей стороны.

В связи с этим первоначальная стоимость основного средства в налоговом учете может отличаться от первоначальной стоимости объекта, сформированной в соответствии с п. 9 ПБУ 6 01

Передающая сторона обязана восстановить сумму НДС, предъявленную ранее к вычету при постановке основного средства на учет (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ). Принимающая сторона имеет право принять этот налог к вычету при условии, что полученный объект будет использоваться в деятельности, облагаемой НДС (п. 11 ст. 171, п. 8 ст. 172 НК РФ).

Имеются две особенности отражения в учете НДС по поступившему основному средству от учредителя (участника) в качестве взноса в уставный капитал.

1. *Налог на добавленную стоимость принимается в оплату взноса в уставный капитал*, т.е. указывается размер имущественного взноса, который складывается из согласованной цены объекта и восстановленного по нему НДС:

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — К 75-1 отражена сумма НДС, восстановленного учредителем (участником),

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» — К 19 — принят к вычету НДС, восстановленный учредителем (участником)

2. *Налог на добавленную стоимость не принимается в оплату взноса в уставный капитал*, т.е. указывается размер имущественного взноса, который определяется денежной оценкой вносимого основного средства без восстановленного по нему НДС.

Д 19 — К 83 «Добавочный капитал», субсчет «Налог на добавленную стоимость, восстановленный учредителем» — отражена сумма НДС, восстановленного учредителем (участником);

Д 68-2 — К 19 — принят к вычету НДС, восстановленный учредителем (участником).

Согласно п. 2 ст. 146 НК РФ передача имущества в качестве вклада в уставный капитал не признается реализацией и НДС не облагается. На основании подп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ денежная оценка имущества, полученного в качестве вклада в уставный капитал, не признается доходом при налогообложении прибыли.

В соответствии со ст. 256 НК РФ основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, признаются амортизируемым имуществом.

Пример 2.1. Общество с ограниченной ответственностью получило в качестве вклада в уставный капитал от одного из учредителей объект основных средств. Стоимость объекта по оценке независимого оценщика составляет 45 000 руб. Остаточная стоимость полученного объекта по данным бухгалтерского учета передающей стороны составляет те же 45 000 руб., восстановленная сумма НДС — 8100 руб. ($45\,000 \text{ руб.} \times 18\%$).

В бухгалтерском учете организации операции по внесению вклада учредителем неденежными средствами должны быть отражены следующим образом:

Д 75-1 К 80 «Уставный капитал» 45 000 руб. отражена задолженность учредителя по взносам в уставный капитал общества,
Д 08-4 К 75-1 45 000 руб. — передан в качестве вклада объект основных средств,
Д 19 К 83 8100 руб. учтена восстановленная учредителем сумма НДС, передаваемая с объектом,
Д 01 К 08-4 15 000 руб. принят к учету объект основных средств,
Д 68-2 К 19 — 8100 руб. принята к вычету сумма НДС, восстановленная учредителем при передаче объекта.

Безвозмездное получение основных средств. При получении основных средств безвозмездно следует иметь в виду, что в соответствии с п. 1 ст. 572 ГК РФ безвозмездная передача в собственность какой-либо вещи от одной стороны другой является дарением. При этом в силу ст. 575 ГК РФ в отношениях между коммерческими организациями дарение запрещено (за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает 3000 руб.)

Однако организация может получить основные средства в качестве подарка от физического лица, от некоммерческой организации либо от другим, не запрещенным законодательством основаниям. В ПБУ 6-01 закреплена дата, на которую следует оценивать рыночную стоимость безвозмездно полученных основных средств, являющуюся для них первоначальной. — это день постановки на счет 08.

Согласно п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н (далее — ПБУ 9/99), имущество, полученное организацией безвозмездно, в том числе по договору дарения, признается в составе прочих доходов организации. В соответствии с п. 29 Методических

указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н, первоначальная стоимость основных средств, полученных организацией по договору дарения, формирует финансовый результат организации в течение срока полезного использования, т.е. признается в составе доходов будущих периодов. В бухгалтерском учете составляют следующие записи:

Д 08 — К 98 «Доходы будущих периодов» — поступили основные средства по договору дарения.

Затраты по доставке полученных безвозмездно объектов увеличивают их балансовую стоимость. Стоимость безвозмездно полученного имущества будет переноситься на финансовый результат отчетного периода по мере начисления амортизации. В бухгалтерском учете составляют следующую корреспонденцию счетов.

Д 98 — К 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — доходы будущих периодов признаны текущим прочим доходом по безвозмездно поступившим основным средствам

Что касается налогового учета, то при поступлении объектов основных средств на безвозмездной основе их рыночная стоимость признается доходом текущего периода (п. 8 ст. 250 НК РФ). Следовательно, в бухгалтерском и налоговом учете признание доходов по отчетным периодам не совпадает. Суммы, которые в бухгалтерском и налоговом учете признаются в разные периоды времени, называются *временными разнициами* (п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н (далее — ПБУ 18/02)). Организация должна заплатить в бюджет большую сумму налога, чем та, которая рассчитана в бухгалтерском учете. В последующих периодах налогооблагаемая прибыль будет уменьшена на возникшее отклонение. Из-за того что разница со временем иогащается, она и получила название *вычитаемой* (п. 11 ПБУ 18/02):

Отложенный налоговый актив — Вычитаемые временные разнициа ×
× Ставка налога на прибыль.

Согласно п. 14 ПБУ 18/02 отложенный налоговый актив — это сумма, которая в последующие периоды будет увеличивать бухгалтерский налог на прибыль. Отложенный налоговый актив отражается в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, когда образовалась временная разнициа. Для отражения отложенного налогового актива применяется счет 09 «Отложенные налоговые активы». Счет активный, по дебету счета отражается начисление отложенного налогового актива, а по кредиту — уменьшение. Сальдо по счету дебетовое, покажет величину от-

ложенного налогового актива на конец отчетного периода. Отложенный налоговый актив отражают в бухгалтерском учете следующим образом:

Д 09 — К 68 — учтен отложенный налоговый актив в отчетном периоде

По мере того как уменьшаются вычитаемые временные разницы, погашается и отложенный налоговый актив. При этом делают запись

Д 68 — К 09 — погашен отложенный налоговый актив.

Пример 2.2. Торговая организация в марте текущего года получила в качестве подарка холодильное оборудование стоимостью 60 000 руб. В марте текущего года холодильное оборудование было введено в состав основных средств. Нормативный срок службы оборудования — 10 лет.

В *марте* текущего года в бухгалтерском учете будут произведены следующие операции:

Д 08-4 — К 98 — 60 000 руб. — поступило торговое оборудование безвозмездно;

Д 09 — К 68 — 12 000 руб. (60 000 руб. $\times$ 20%) — признан отложенный налоговый актив;

Д 01 — К 08-4 — 60 000 руб. — введено торговое оборудование в эксплуатацию.

В *апреле* текущего года в бухгалтерском учете будут произведены следующие операции:

Д 44 «Расходы на продажу» — К 02 «Амортизация основных средств» — 500 руб. (60 000 руб. / 120 мес.) — начислена амортизация за месяц;

Д 98 — К 91-1 — 500 руб. — ежемесячно признан доход текущего периода;

Д 68 — К 09 — 100 руб. (500 руб. $\times$ 20%) — уменьшена величина отложенного налогового актива.

Покупка основных средств. Оприходование основных средств при их покупке зависит от особенностей покупаемого объекта и его целевого назначения, т.е. вводится он в эксплуатацию без монтажа или этот объект требует специального монтажа.

При вводе в эксплуатацию без монтажа оприходование объекта производится как вложения во внеоборотные активы. Сумма «входного» НДС вычитается из суммы налога, подлежащей взносу в бюджет, и относится на дебет счета 68 в момент оприходования независимо от стоимости объекта. Право на налоговый вычет организация получает при одновременном выполнении следующих условий:

- основное средство приобретено для целей деятельности, облагаемой НДС, либо для целей управления организацией;

- имеется счет-фактура, выставленный поставщиком, с выделенной в нем суммой НДС;
- основное средство принято на учет;
- организация — покупатель основного средства является плательщиком НДС;
- в отчетном (налоговом) периоде имеется начисленный в бюджет НДС.

Для вычета «входного» НДС перечислять его поставщику не нужно (ст. 171, 172 НК РФ).

В бухгалтерском учете при покупке объектов основных средств делают следующие записи:

- Д 08-4 К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — приобретены объекты основных средств у поставщика без НДС;
- Д 19 К 60 — отражен НДС по приобретенным объектам;
- Д 01 — К 08-4 введены объекты основных средств согласно акту ввода в эксплуатацию;
- Д 68 К 19 — зачтена сумма НДС по приобретенным объектам основных средств.

Пример 2.3. В апреле текущего года организация приобрела у поставщика (завода-изготовителя) оборудование, не требующее монтажа, на сумму 171 100 руб., в том числе НДС — 26 100 руб.

Расчеты с поставщиком произведены без привлечения заемных средств.

Первичными документами, служащими основанием для принятия объекта основных средств к учету будут являться.

- счет поставщика,
- счет-фактура поставщика,
- акт (накладная) приемки-передачи оборудования по форме № ОС-1.

Приобретение и ввод в эксплуатацию оборудования в учете следует отразить проводками

- Д 08-4 К 60 — 145 000 руб. отражена стоимость приобретенного оборудования без учета НДС,
- Д 19 К 60 — 26 100 руб. отражена сумма НДС, подлежащая перечислению поставщику (выделенная в счете и счете-фактуры),
- Д 01 — К 08-4 — 145 000 руб. — оборудование введено в эксплуатацию,
- Д 68-2 К 19 — 26 100 руб. принята к вычету сумма НДС при постановке объекта на учет.

Если покупается объект, требующий специального монтажа, он приходится как оборудование к установке (счет 07 «Оборудование к установке»), а затем по мере монтажа зачисляется в состав основ-

ных средств через счет 08-3. Вычет НДС осуществляется сразу при постановке оборудования на счет 07. Сумма «входного» НДС по приобретенному основному средству, требующему монтажа, может быть принята к вычету уже в момент отражения объекта на счете 07 (абз. 3 п. 1 ст. 172 НК РФ).

Выкуп организациями земельных участков. Для того чтобы приобрести земельный участок, нужно обратиться в исполнительный орган государственной власти или орган местного самоуправления, который «контролирует» землю региона (комитет по управлению имуществом и землепользованию), и представить следующие документы:

- заявление (в произвольной форме) с просьбой о том, чтобы организации предоставили в собственность землю;
- кадастровую карту земельного участка (п. 6 ст. 34 ЗК РФ) и другие документы (перечень определяет уполномоченный орган).

Цены на землю в разных регионах могут сильно отличаться друг от друга и зависят от цены на землю и численности населения в том регионе, где расположен участок. Сделку с землей необходимо зарегистрировать в Едином государственном реестре прав.

Все затраты, связанные с приобретением земли, сначала отражаются по дебету счета 08-1. После покупки и государственной регистрации земельного участка его стоимость необходимо отражать в составе основных средств (счет 01). Плата за регистрацию прав на земельный участок признается прочими расходами и учитывается на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы». Если организация распоряжается участком на праве постоянного (бессрочного) пользования, стоимость этой земли на балансе организации не отражается.

Поступление в организацию объектов основных средств по договору мены. Согласно ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. Товары, подлежащие обмену, считаются равноценными (если из договора не вытекает иное). Но если договор мены признается неравноценным, то одна из сторон доплачивает разницу (если договором иное не предусмотрено).

Товарообменные операции состоят из двух частей. 1) реализации имущества, передаваемого по договору мены, 2) поступления имущества по договору мены. При этом согласно п. 6.3 ПБУ 9/99 доходом организации по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, признается стоимость товаров, полученных или подлежащих получению. Стоимость этих товаров (работ, услуг) определяется ценой, по которой в сравнимых условиях организация приобрела бы аналогичные товары (работы, услуги). Если эту стоимость

определить невозможно, то величина доходов определяется исходя из стоимости товаров (работ, услуг), переданных по договору мены (имеется в виду цена, по которой в обычных условиях организация реализует аналогичные товары, работы и услуги).

Рассмотрим отражение в учете товарообменных операций на примере поступления объекта основного средства в обмен на готовую продукцию:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – К 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — отражена выручка от реализации готовой продукции исходя из рыночных цен;

Д 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» — К 43 «Готовая продукция» — отражено списание фактической себестоимости готовой продукции, переданной в обмен на основное средство;

Д 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» — К 68-2 отражено начисление НДС с выручки от продажи готовой продукции.

Д 08-4 — К 60 — отражено поступление основного средства в оценке по продажной стоимости готовой продукции на сумму без НДС;

Д 19 — К 60 — отражена сумма «входного» НДС по поступившему основному средству.

По дебету счета 08-4 в корреспонденции со счетами учета расчетов отражаются прочие фактические затраты, связанные с получением основного средства, по доставке, доведению до состояния, в котором оно пригодно к использованию; по оплате информационных, консультационных услуг и др.:

Д 01 — К 08-4 — отражены постановка на учет основного средства по первоначальной стоимости и его ввод в эксплуатацию.

Поступление основных средств по договору мены и принятие их к учету подтверждаются следующими документами:

- договором мены;
- актом о приеме-передаче объектов основных средств;
- копиями инвентарных карточек по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации;
- счетом-фактурой на поступивший объект основных средств.

Поскольку стороны договора мены свои обязательства выполнили, то необходимо произвести взаимозачет требований:

Д 60 — К 62 — отражен зачет взаимных требований исходя из полной величины кредиторской задолженности.

Данная операция в учете отражена на основании акта о зачете взаимных требований. Этот акт составляется по письменному заявлению одной из сторон договора. Одна сторона договора мены пере-

дает другой стороне письменное уведомление о зачете с указанием суммы, подлежащей зачету, и основания возникновения взаимной задолженности.

Вычет предъявленного НДС производится в общеустановленном порядке:

Д 68-2 — К 19 — предъявлена к вычету сумма «входного» НДС.

В заключение следует отметить, что товарообменные операции контролируются налоговыми органами (ст. 40 НК РФ), поэтому бухгалтер должен проверить, не отклоняется ли выручка от продаж, показанная в бухгалтерском учете, от рыночных цен, действующих в регионе, более чем на 20%. Если обнаружится такое отклонение, то для целей исчисления НДС принимается рыночная цена сделки. Как правило, сведения о ценах, действующих в данном регионе, запрашиваются в местном органе статистики.

Строительство организациями объектов основных средств. Существует два способа строительства: 1) *подрядный* (если работы проводят сторонние специализированные строительные организации); 2) *хозяйственный* (если организация строит самостоятельно).

В учете первоначальная стоимость основных средств, построенных любым из этих способов, включает в себя все затраты на строительство и ввод в эксплуатацию, а именно, расходы на покупку материалов, приобретение и монтаж оборудования, оплату труда рабочих и т.д.

После завершения подрядных работ оформляется акт с указанием сметной стоимости строительства (акт приемки законченного строительством объекта, форма № КС-11). Данный акт является основанием для окончательной оплаты всех выполненных исполнителем работ в соответствии с договором (контрактом). На основании такого акта составляют следующие бухгалтерские записи.

Д 08-3 — К 60 — отражена стоимость строительных работ,

Д 19 — К 60 — отражена сумма НДС, указанная в счет-фактуре подрядной организации;

Д 60 — К 51 — оплачены расходы по строительству с учетом НДС.

Согласно абз. 1 п. 6 ст. 171 и абз. 1 п. 5 ст. 172 НК РФ «входной» НДС по услугам подрядной организации, приобретенным строительным материалам, оборудованию к установке подлежит налоговому вычету:

Д 68-2 — К 19 — предъявлена к вычету сумма «входного» НДС.

Налоговый вычет может быть произведен при одновременном выполнении следующих условий.

- имеется счет-фактура, выставленный подрядчиком,
- имеется акт приема-сдачи выполненных работ, на основании которого произведенные подрядчиком работы принимаются к учету;

■ приобретенные строительные и другие материалы, оборудование к установке приняты к учету;

■ создание, строительство объекта основных средств осуществляются в целях деятельности, облагаемой НДС.

Если организация создает, строит объект основных средств для деятельности, не облагаемой НДС, то сумма налога вычету не подлежит и включается в первоначальную стоимость объекта.

При постановке созданного, построенного объекта на учет делают запись.

Д 01 К 08-3 — отражены постановка на учет созданного, построенного объекта основных средств по первоначальной стоимости и его ввод в эксплуатацию.

В налоговом учете первоначальная стоимость основных средств, созданных, построенных подрядным способом, складывается из всех затрат на их строительство и ввод в эксплуатацию (п. 1 ст. 257 НК РФ).

По учету строительства объекта основного средства хозяйственным способом в бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи.

Д 10 «Материалы», субсчет «Строительные материалы для использования при строительстве хозяйственным способом» — К 60 — оприходованы материалы для использования при строительстве хозяйственным способом;

Д 19 К 60 отражена сумма НДС по поступившим материалам. «Входной» НДС по материалам, работам и услугам, использованным при строительстве, можно принять к вычету сразу же, как только эти материалы (работы, услуги) будут приняты на учет (п. 5 ст. 172 НК РФ). Следовательно, в бухгалтерском учете сразу можно принять к вычету «входной» НДС.

Д 68 К 19 учтена сумма НДС по приобретенным строительным материалам.

Расходы по строительству объектов хозяйственным способом учитываются в следующих записях

Д 08-3 - К 10, субсчет «Строительные материалы для использования при строительстве хозяйственным способом» — отпущены материалы на строительство объекта;

Д 08-3 - К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начислена заработная плата сотрудникам организации за строительство объекта;

Д 08-3 — К 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения» — начислены взносы в государственные внебюджетные фонды и взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев.

Согласно подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ выполнение строительно-монтажные работы (далее — СМР), выполненные хозяйственным способом, являются объектом обложения НДС. На основании п. 2 ст. 159 НК РФ налоговая база определяется как сумма фактических расходов на выполнение СМР. В ходе строительства организация может привлекать подрядчиков для выполнения отдельных видов работ. В этом случае в налоговую базу по НДС не следует включать расходы по оплате услуг подрядных организаций.

Моментом определения налоговой базы по НДС является последний день каждого налогового периода (п. 10 ст. 167 НК РФ). Таким образом, в конце каждого квартала нужно начислять НДС на стоимость СМР для собственного потребления по ставке 18%:

Д 19 К 68-2 отражено начисление НДС на стоимость СМР, выполненных хозяйственным способом для собственного потребления.

Одновременно необходимо составить счет-фактуру (на последнее число отчетного периода) и зарегистрировать его в книге продаж.

В соответствии с абз. 3 п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172 НК РФ сумма НДС, исчисленная при выполнении СМР для собственного потребления, подлежит вычету в момент определения налоговой базы. Но это возможно в двух случаях: 1) если построенный объект основных средств предназначен для осуществления операций, облагаемых НДС; 2) если его стоимость подлежит включению в расходы (в том числе через амортизацию) при исчислении налога на прибыль.

Таким образом, вычет производится одновременно с начислением НДС на стоимость СМР, т.е. ежеквартально.

Счет-фактуру, отраженный ранее в книге продаж, следует зарегистрировать в книге покупок.

В бухгалтерском учете вычет НДС, начисленного со стоимости СМР для собственного потребления, отражают записью

Д 68-2 — К 19 — отражен зачет из бюджета НДС, начисленного и уплаченного со стоимости СМР для собственного потребления.

Окончательным документом по приемке и вводу законченного строительством объекта является акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (форма № КС-14). На основании указанного акта производится зачисление принятых объектов в состав основных средств. Постановка на учет принятых объектов производится на основании акта (накладной) приемки-передачи основных средств (форма № ОС-1):

Д 01 — К 08-3 — построенный объект зачислен в состав основных средств после завершения капитальных вложений и оформления первичных документов.

Объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

В *налоговом учете* в первоначальную стоимость основных средств в отличие от бухгалтерского учета не включаются следующие расходы.

- начисленные проценты за пользование кредитами и займами, взятыми на приобретение основных средств (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ);
- уплаченные на таможенные пошлины и сборы (подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- сборы за регистрацию прав собственности (подп. 40 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- оплата услуг нотариусов (подп. 16 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- оплата консультационных услуг (подп. 15 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- оплата посреднических услуг (подп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ),
- оплата юридических, информационных услуг (подп. 14 п. 1 ст. 264 НК РФ);
- другие неперечисленные в ст. 264, 265 НК РФ расходы, связанные с приобретением основного средства.

Все эти расходы признаются в целях налогообложения единовременно (в составе прочих расходов или внереализационных), а в целях бухгалтерского учета — позже (при начислении амортизации основных средств, прочем выбытии). Это приводит к тому, что в отчетном периоде налогооблагаемая прибыль оказывается меньше бухгалтерской. Однако в следующих периодах ситуация изменится и бухгалтерская прибыль станет меньше налоговой. Отклонения между данными бухгалтерского и налогового учета в данном случае называются *налогооблагаемыми* (п. 15 ПБУ 18-02):

Отложенное налоговое обязательство — Налогооблагаемые временные разницы × Ставка налога на прибыль.

Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете с использованием балансового пассивного счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Д 68 К 77 — учтено отложенное налоговое обязательство

По мере погашения временных налогооблагаемых разниц отложенные налоговые обязательства уменьшаются, при этом составляется обратная бухгалтерская запись.

2.3. ОБЪЕКТЫ АМОРТИЗАЦИИ. СПОСОБЫ НАЧИСЛЕНИЯ И УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства являются объектами длительного пользования. Следовательно, свою стоимость они переносят на вновь созданный продукт постепенно, через начисление амортизации.

Перечень объектов основных средств, не подлежащих амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, представлен в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Объекты основных средств, не подлежащие амортизации

В бухгалтерском учете (п. 17, 23 ПБУ 6-01)	В налоговом учете (ст. 256 НК РФ)
Объекты основных средств некоммерческих организаций (на забалансовом счете 010 производится обобщение информации о суммах износа, начисляемых линейным способом)	Имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности
Земельные участки	Земля
Объекты природопользования	Объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)
Объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям	Произведения искусства
Другие объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются	Объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружения которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судостроительной обстановки) и другие аналогичные объекты
	Приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты). Стоимость приобретенных изданий включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент приобретения
	Основные средства, переданные по договорам в безвозмездное пользование
Объекты основных средств, переведенные на консервацию на срок более трех месяцев	Основные средства, переведенные на консервацию продолжительностью свыше трех месяцев

Окончание

В бухгалтерском учете (п. 17.23 ПБУ 6-01)	В налоговом учете (ст. 256 НК РФ)
Основные средства, находящиеся на восстановлении свыше 12 месяцев	Основные средства, находящиеся на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев Имущество первоначальной стоимостью менее 40 000 руб.

Амортизация должна обеспечивать возмещение первоначальной стоимости объектов основных средств в целях накопления источников на приобретение новых объектов. Начисление амортизации производится с первого числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, до полного погашения стоимости этого объекта либо списания с баланса организации. Начисление производится ежемесячно.

В соответствии с п. 23 ПБУ 6-01 начисление амортизации не приостанавливается в течение всего срока полезного использования объектов основных средств, кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации, перевода по решению руководителя организации на консервацию (с продолжительностью не менее трех месяцев). Поскольку перевод основных средств на консервацию тесно связан с порядком начисления амортизации, указанный перевод должен быть предусмотрен в учетной политике организации. Начисление амортизации приостанавливается и на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Чтобы рассчитать величину амортизации, подлежащую отнесению на затраты в отчетном периоде, для каждого объекта основных средств необходимо количественно определить:

- первоначальную стоимость актива;
- амортизируемую стоимость;
- срок полезного использования;
- способ начисления амортизации.

Амортизируемая стоимость актива может совпадать с его первоначальной стоимостью. Во всех случаях для расчета сумм амортизации применяется показатель срока полезного использования объектов, который согласно п. 20 ПБУ 6-01 определяется при принятии объекта основных средств к учету исходя: из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью; ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта; нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования определяется организацией самостоятельно, если он не определен в централизованном порядке или в технических условиях его эксплуатации. Свое решение организация должна зафиксировать в учетной политике на соответствующий год. В силу требований п. 18 ПБУ 6-01 такое решение должно приниматься в рамках каждой группы однородных объектов.

Срок полезного использования объектов основных средств может быть определен по постановлению Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1, которым утверждена Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Амортизируемые основные средства объединяются в амортизационные группы (табл. 2.4).

Таблица 2.4

Амортизационные группы (п. 3 ст. 258 НК РФ)

Амортизационная группа	Срок полезного использования
Первая	От 1 года до 2 лет включительно (все недолговечное имущество)
Вторая	Свыше 2 до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 до 5 лет включительно
Четвертая	Свыше 5 до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 до 10 лет включительно
Шестая	Свыше 10 до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

При использовании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, согласно кодам ОКОФ определяется отношение объекта к той или иной группе, для которой определены начальные и конечные границы срока полезного использования. В рамках этих границ и должен определяться конкретный срок полезного использования объекта.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

При расчете амортизации объектов основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, срок полезного использования определяется как установленный его бывшим собственником за вычетом месяцев, которые объект у него уже прослужил (подп. 14, п. 2 ст. 259 НК РФ).

Способы начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете представлены в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Способы начисления амортизации

В бухгалтерском учете (п. 18 ПБУ 6/01)	В налоговом учете (ст. 259 НК РФ)
1 Линейный способ	1 Линейный метод
2 Способ уменьшаемого остатка	2 Нелинейный метод
3 Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного	
4 Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	

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

Для начисления стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений.

Начисление амортизации **линейным способом** (пример 2.4) предполагает равномерность перенесения стоимости актива на затраты в течение срока полезного использования.

Пример 2.4. Приобретен объект основных средств стоимостью 180 000 руб. со сроком полезного использования два года.

Определить сумму начисленной амортизации при использовании линейного способа.

Решение

Годовая норма амортизации составит 50% ($100\% : 2 \text{ года}$)

Годовая сумма амортизационных отчислений составит 90 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times 50\%$). Эта сумма будет постоянна в течение всего срока полезного использования (два года)

Способы уменьшаемого остатка (пример 2.5) и **списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** (см. пример 2.6) являются ускоренными, т.е. в начале срока полезного использования амортизация начисляется в больших суммах, нежели в конце этого срока.

Накопленная сумма амортизации возрастает незначительно, а остаточная стоимость каждый год уменьшается на сумму амортизационных отчислений до полной амортизации стоимости объекта.

Пример 2.5. Приобретен объект основных средств стоимостью 180 000 руб. и сроком полезного использования два года. Амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, $K = 1,9$. Годовая норма амортизации – 50% ($100\% : 2$ года).

Определить сумму начисленной амортизации при использовании способа уменьшаемого остатка.

Решение

В первый год эксплуатации годовая норма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости и составляет 171 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times 50\% \times 1,9$)

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 50% остаточной стоимости. Остаточная стоимость составит на начало второго года 9000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} - 171\,000 \text{ руб.}$). Годовая сумма амортизационных отчислений за второй год составит 8550 ($9000 \text{ руб.} \times 50\% \times 1,9$).

Пример 2.6. Приобретен объект основных средств стоимостью 180 000 руб. со сроком полезного использования два года. Амортизация начисляется по сумме чисел лет срока полезного использования. Сумма чисел лет срока службы составляет три года ($1 + 2$)

Определить сумму начисленной амортизации при использовании способа по сумме чисел лет срока полезного использования

Решение

В первый год эксплуатации указанного объекта сумма начисленной амортизации составит 120 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times \frac{2}{3}$)

Во второй год эксплуатации сумма начисленной амортизации составит 60 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times \frac{1}{3}$).

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) наиболее обоснован с экономической точки зрения, так как он обеспечивает наличие прямой пропорциональной связи между производительностью оборудования и суммой произведенных по нему амортизационных отчислений: чем больше объем выпуска, тем большая сумма амортизации может быть отнесена на затраты. Главным и, к сожалению, в большинстве случаев непреодолимым недостатком этого способа остается невозможность достоверно и с большей степенью точности спрогнозировать загрузку оборудования на весь срок его полезного использования. Высокая вероятность ошибки грозит свести на нет целесообразность этого способа, а избрать другой способ в отношении того же объекта невозможно.

Пример 2.7. Приобретен автомобиль первоначальной стоимостью 100 000 руб. с предполагаемым пробегом 400 000 км.

Определить сумму начисленной амортизации при использовании способа списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Решение

В отчетном периоде пробег составил 5000 км. Годовая сумма амортизации равна 1250 руб. ($5000 \text{ км} \times 100\,000 \text{ руб.} / 400\,000 \text{ км}$).

При использовании любого из четырех перечисленных способов начисления амортизации ее годовая сумма списывается в организациях на расходы от обычных видов деятельности (п. 8 ПБУ 10/99) ежемесячно в размере $1/12$ исчисленной годовой суммы.

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

Для учета амортизации основных средств применяется счет 02 «Амортизация основных средств». Счет пассивный. По кредиту счета отражается сумма начисленной амортизации основных средств, по дебету списывается сумма начисленной амортизации при выбытии объектов основных средств. Кредитовое saldo по счету показывает сумму амортизации объектов основных средств за время эксплуатации.

Аналитический учет по счету 02 ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств.

При начислении амортизации по объектам основных средств в организации составляют бухгалтерские записи:

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 – К 02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация по основным средствам, используемым в процессе производства продукции, проведения работ и оказания услуг;

Д 08-3 – К 02 – начислена амортизация по основным средствам, занятым в капитальном строительстве (организация не является строительной);

Д 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – К 02 – отражено начисление амортизации по основным средствам, используемым в обслуживающих производствах и хозяйствах;

Д 91-2 – К 02 – отражено начисление амортизации по переданным в аренду основным средствам (аренда признается прочим доходом организации).

ПБУ 6/01 дало организациям новые варианты при выборе амортизационной политики, применяемой для целей бухгалтерского учета, сделало возможным соблюдение принципа соотношения доходов и расходов по их извлечению, что позволило составлять отчетность, наиболее точно отражающую имущественное состояние хозяйствующего субъекта.

Применение нескольких вариантов начисления амортизации приведет к тому, что организации будут более корректно исчислять амортизацию по группам объектов основных средств. К сожалению, многие российские организации не спешат применять разные способы начисления амортизации. Это связано с тем, что ПБУ 6 01 содержит только общие принципы учета основных средств и исчисление амортизации воспринимается многими бухгалтерами исключительно как составляющая часть процесса определения налоговых обязательств.

Начисление амортизации для целей налогообложения согласно ст. 259 НК РФ осуществляется одним из двух методов: линейным или нелинейным (см. табл. 2.5).

Линейный метод начисления амортизации в налоговом учете применяется к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую — десятую амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из методов (линейный или нелинейный).

Учитывая сложность одновременного ведения бухгалтерского и налогового учета, организации гораздо удобнее, если принципы ведения учета совпадают. Но это совсем не означает, что два вида учета следует организовать исходя только из принципа удобства работы для бухгалтера.

В том случае, если бухгалтер организации выберет разные способы расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль, то сумма амортизации может не совпадать, что приведет к возникновению временных разниц, подлежащих отражению в учете согласно ПБУ 18 02.

Пример 2.8. Приобретен объект основных средств для нужд управления стоимостью 180 000 руб. со сроком полезного использования два года. Первоначальная стоимость одинакова и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Для целей налогообложения применяется линейный способ начисления амортизации, а для бухгалтерского учета — способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. Стоимость объекта основных средств, подлежащая погашению в бухгалтерском учете и в целях налогообложения, одинакова.

Определить сумму начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете за два года, величину отложенного налога. Составить бухгалтерские записи по операциям

Решение

В первый год эксплуатации указанного объекта сумма начисленной амортизации составит:

- в бухгалтерском учете — 120 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times \frac{2}{3}$);
- налоговом учете — 90 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times 50\%$).

Возникшая разница в суммах амортизации в размере 30 000 руб. ($120\,000 \text{ руб.} - 90\,000 \text{ руб.}$) является временной. Поскольку сумма подлежащей налогообложению прибыли будет больше, чем величина финансового результата, выявленного в бухгалтерском учете, то разница является вычитаемой временной разницей.

Сумма отложенного налогового актива равна 6000 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Бухгалтер организации должен сделать следующие проводки

Д 26 — К 02 120 000 руб. начислена амортизация объекта основных средств за первый год эксплуатации,

Д 09 — К 68 — 6000 руб. — учтен отложенный налоговый актив в отчетном периоде.

Во второй год эксплуатации указанного объекта сумма начисленной амортизации составит:

- в бухгалтерском учете — 60 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times \frac{1}{3}$),
- налоговом учете — 90 000 руб. ($180\,000 \text{ руб.} \times 50\%$).

Временная разница равна 30 000 руб. ($90\,000 \text{ руб.} - 60\,000 \text{ руб.}$)

Сумма погашения отложенного налогового актива составит 6000 руб. ($30\,000 \text{ руб.} \times 20\%$).

Бухгалтер организации должен сделать следующие проводки

Д 26 — К 02 60 000 руб. начислена амортизация объекта основных средств во второй год эксплуатации,

Д 68 — К 09 — 6000 руб. погашен отложенный налоговый актив

Вычитаемые временные разницы могут возникнуть у организации, если в бухгалтерском учете и в целях налогообложения не совпадает срок полезного использования объекта основных средств (например, в целях бухгалтерского учета — 24 месяца, а для целей налогообложения — 60 месяцев). В целях налогообложения срок полезного использования устанавливается организацией согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. В бухгалтерском учете срок определяется самостоятельно в соответствии с ожидаемым сроком использования актива.

Кроме того, к расходам, отражаемым в системе бухгалтерского учета, но не принимаемым для целей налогообложения, относятся амортизационные отчисления на безвозмездно полученным объектам

основных средств, а также по объектам, полученным в рамках целевого финансирования (ст. 256 НК РФ). Эти различия приводят к тому, что размер налоговой базы увеличивается по отношению к выявленному в бухгалтерском учете финансовому результату, поэтому бухгалтерскую прибыль нужно увеличить. Для этого сумму каждого отклонения нужно умножить на ставку налога на прибыль (в настоящее время 20%), а затем увеличить на полученный результат. Эта операция отражается в учете по кредиту счета 68-4 «Налог на прибыль организаций». Превышение бухгалтерского расхода над налоговым называется *постоянной разницей* (п. 4 ПБУ 18/02), а сумма, на которую нужно скорректировать «бухгалтерский» налог, — *постоянное налоговое обязательство* (п. 7 ПБУ 18/02).

Постоянное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете на счете 99 «Прибыли и убытки», субсчет 2-3 «Постоянное налоговое обязательство». В бухгалтерском учете постоянное налоговое обязательство отражают записью

Д 99-2-3 — К 68.

Налогоплательщик имеет право (ст. 259 НК РФ) включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения («амортизационная премия») в следующих размерах:

- не более 10% первоначальной стоимости основных средств (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) (за исключением основных средств, полученных безвозмездно);
- не более 10% расходов (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам), понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств.

Однако если основные средства, по которым применялась «амортизационная премия», были проданы в течение пяти лет с ввода в эксплуатацию, то премию следует восстановить. Это положение относится ко всем объектам основных средств, введенным в эксплуатацию не ранее 1 января 2008 г.

Поскольку «амортизационная премия» — это право, а не обязанность организации, то ее применение и размер следует утвердить в учетной политике для целей налогообложения.

Размер «амортизационной премии» рассчитывается исходя из первоначальной стоимости основного средства или суммы расходов на капитальные вложения, определяемых по правилам налогового учета.

Для целей налогообложения «амортизационная премия» учитывается в расходах того отчетного (налогового) периода, в котором основное средство введено в эксплуатацию; произошло изменение первоначальной стоимости основного средства в результате модернизации, реконструкции, дооборудования, достройки и т.п.

При расчете амортизации основных средств «амортизационную премию» учитывать не надо, т.е. в расчет нужно брать первоначальную стоимость объекта, уменьшенную на сумму премии (в данном случае амортизируемая стоимость объекта основных средств не совпадает с первоначальной стоимостью). Вот только в бухгалтерском учете сразу же списывать «амортизационную премию» нельзя. Ведь в ПБУ 6/01 это не предусмотрено. Поэтому из-за различий в бухгалтерском и налоговом учете образуются временные разницы (п. 8 ПБУ 18/02), которые приводят к возникновению отложенного налогового обязательства (счет 77).

2.4. ВОССТАНОВЛЕНИЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции (п. 26 ПБУ 6/01).

В зависимости от периодичности и сложности **ремонт основных средств** бывает текущим, средним и капитальным.

Текущий ремонт состоит в ежедневном техническом обслуживании машин и оборудования в целях поддержания их в работоспособном состоянии. Объем работ по текущему ремонту незначителен.

Текущий ремонт следует рассматривать с двух позиций: 1) периодичность проведения, 2) характер работ.

По *периодичности* текущий ремонт отдельных объектов производится в пределах одного года.

Характер работ предусматривает текущую профилактику объекта, связанную со сменой отдельных узлов без разборки агрегата, регулировку механизмов, их смазку, что обеспечивает постоянную готовность объекта к эксплуатации.

Назначение **среднего ремонта** — продлить межремонтный период до очередного капитального ремонта.

Капитальный ремонт предполагает замену основных узлов и агрегатов, несущих конструкций и т.п.

Следует помнить, что перечень работ, относящихся к тому или иному виду ремонта, регулируется отраслевыми положениями о планово-предупредительном ремонте.

Основным первичным документом, согласно которому определяются объем работ по ремонту, его сметная стоимость и продолжительность, является дефектная ведомость или акт о выявленных дефектах.

По способу проведения ремонтных работ различают *подрядный* и *хозяйственный* способы.

Какой бы ремонт организация ни проводила (текущий, средний, капитальный), затраты на него признаются в бухгалтерском учете текущими и относятся на счета учета издержек производства или обращения.

Затраты по законченному ремонту объектов основных средств списываются на издержки производства и обращения в том отчетном периоде, в котором они фактически произведены. Порядок отражения в учете затрат на ремонт представлен в табл. 2.6.

Таблица 2.6

Отражение в учете затрат на ремонт

Подрядный способ	Хозяйственный способ
1 Д 20, 25, 26 К 60 — отражена стоимость услуг подрядчика за проведение ремонта без НДС 2 Д 19 — К 60 — отражена сумма «входного» НДС согласно счету-фактуре подрядчика 3 Д 68-2 К 19 — сумма «входного» НДС по услугам предъявлена к вычету Эти записи в учете делают на основании дефектной ведомости; договора подряда, счета-фактуры подрядчика, акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3) и др.	1 Д 20, 23, 25, 26 К 10, 70, 69 отражены затраты на ремонт, проведенный хозяйственным способом Эти записи в учете делают на основании дефектной ведомости, требований-накладных (форма № М-11), нарядов на работы, акта о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3) и др.

Для целей налогового учета расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат (п. 1 ст. 260 НК РФ).

Поскольку расходы на ремонт в бухгалтерском и налоговом учете принимаются в полном объеме в том отчетном периоде, в котором они были произведены, то вместо налоговых регистров можно использовать регистры бухгалтерского учета. Но в этом случае регистры бухгалтерского учета должны быть составлены в соответствии с группировкой затрат на ремонт, принятой в налоговом учете.

Модернизация и реконструкция основных средств может быть произведена как подрядным, так и хозяйственным способом. Но вне зависимости от способа проведения работ затраты на модернизацию и реконструкцию признаются капитальными. Согласно п. 27 ПБУ 6/01 эти затраты увеличивают первоначальную стоимость основных средств.

Понятия «модернизация» и «реконструкция» определены как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. В частности, в письме Минфина СССР от 29 мая 1984 г. № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий» отмечается, что к реконструкции действующих предприятий относится переустройство существующих цехов, объектов основного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений. При этом такое переустройство связано с совершенствованием процесса производства, повышением его технико-экономического уровня на основе достижений научно-технического прогресса и осуществляется по комплексному проекту. Результатом такого переустройства должно быть увеличение производственных мощностей, изменение номенклатуры продукции, улучшение его качества. Такое же определение дает и п. 2 ст. 257 НК РФ.

Понятие «модернизация», используемое для целей бухгалтерского учета, расшифровано в Методических указаниях по учету основных средств. Так, согласно этому документу к модернизации относят работы по восстановлению объектов основных средств, которые приводят к улучшению ранее принятых нормативных показателей функционирования. Что касается НК РФ, то согласно п. 2 ст. 257 к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относят работы, вызванные изменением технологического назначения оборудования, здания, сооружения и другого амортизируемого объекта, повышенными нагрузками и другими новыми качествами.

Проанализировав изложенное выше, можно сделать вывод о том, что понятия «модернизация» и «реконструкция» для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета тождественны.

Вместе с тем перед бухгалтером всегда встает непростой вопрос: как квалифицировать проведенные восстановительные работы — как модернизацию и реконструкцию или как капитальный ремонт?

На практике достаточно часто возникают споры с налоговыми инспекторами по поводу квалификации произведенных расходов — считать эти расходы расходами на ремонт или на модернизацию (реконструкцию).

Проиллюстрировать отличие понятий «ремонт» и «модернизация» можно на следующем примере

Пример 2.9. В оборудовании пришла в негодность одна из его составных частей

Если в оборудовании сломанный элемент будет заменен на новый, но аналогичный, то имеет место ремонт.

Если по результатам проведенных работ и установке пришедшего в негодность элемента (как правило, более совершенного) оборудование станет более производительным, налицо его модернизация

Для целей бухгалтерского и налогового учета стоимость работ по реконструкции и модернизации включается в первоначальную стоимость основного средства (п. 14 ПБУ 6/01, п. 2 ст. 257 НК РФ).

В связи с этим в бухгалтерском учете организации затраты по модернизации и реконструкции объектов основных средств отражаются с использованием счета 08.

Д 08 К 60.76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — отражены затраты на реконструкцию и модернизацию объектов основных средств, осуществляемые подрядным способом;

Д 01 К 08 — списаны на увеличение стоимости объектов затраты на реконструкцию и модернизацию объектов основных средств, улучшающие ранее принятые нормативные показатели функционирования.

Согласно п. 9 ст. 258 НК РФ организация может воспользоваться правом на единовременное списание 10% (30%) сумм, истраченных на модернизацию, достройку, дооборудование, техническое перевооружение и частичную ликвидацию основных средств (т.е. правом на амортизационную премию)

Право на такое списание появляется у организации только после завершения работ по модернизации, достройке, дооборудованию, техническому перевооружению и частичной ликвидации основных средств.

2.5. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Выбытие основных средств имеет место в следующих случаях: при продаже, ликвидации, передаче в счет вклада в уставный капитал другой организации, при безвозмездной передаче и др. (п. 29 ПБУ 6/01).

Для целей бухгалтерского учета доходы и расходы по операциям выбытия основных средств отражаются в составе прочих доходов и расходов в том отчетном периоде, в котором они имели место (ПБУ 6/01, п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н (далее — ПБУ 10/99)).

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации прочие доходы и расходы отражаются с использованием счета 91.

Выбывают объекты основных средств по остаточной стоимости (первоначальная стоимость за минусом суммы амортизации, накопленной за весь срок использования).

Для определения остаточной стоимости объекта основных средств к счету 01 открывается отдельный субсчет 2 «Выбытие основных средств», на котором по окончании процедуры выбытия должна определяться только остаточная стоимость, которую надлежит отнести на счет 91. Все остальные операции (отражение выручки от продаж, НДС, расходов на демонтаж и разборку, продажу и пр.) должны быть раздельно отражены в составе прочих доходов и расходов по счету 91.

Рассмотрим конкретные случаи выбытия основных средств и организацию их учета в организациях.

Продажа объекта основных средств. Продажа объекта основных средств оформляется, как правило, договором купли-продажи (ст. 454 ГК РФ)

В соответствии со ст. 424 ГК РФ цена, по которой продается основное средство, устанавливается соглашением сторон.

В бухгалтерском учете при продаже основных средств составляют следующие записи:

Д 01-2 К 01 — списана первоначальная стоимость выбывающего объекта основных средств;

Д 02 К 01-2 — списана амортизация выбывающего объекта основных средств;

Д 91-2 К 01-2 — списана остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств;

Д 62 К 91-1 выставлен счет покупателю с учетом НДС за объект основных средств (выручка от продажи основных средств);

Д 91-1 К 68 — начислен НДС по проданному объекту основных средств;

Д 91-2 К 70, 69, 60 и др. — отражены расходы организации, связанные с выбытием объектов основных средств

Пример 2.10. Продан объект основных средств по рыночной стоимости 118 000 руб., включая НДС — 18% в сумме 18 000 руб. Амортизация за весь срок использования составила 80 000 руб., первоначальная стоимость объекта — 150 000 руб.

В бухгалтерском учете организации хозяйственные операции должны быть отражены следующим образом.

Д 01-2 — К 01 — 150 000 руб. — списана первоначальная стоимость выбывающего объекта основных средств,

Д 02 — К 01-2 — 80 000 руб. — списана амортизация выбывающего объекта основных средств,

Д 91-2 — К 01-2 — 70 000 руб. — списана остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств,

Д 62 — К 91-1 — 118 000 руб. — выставлен счет покупателю с учетом НДС за объект основных средств (выручка от продажи основных средств),

Д 91-2 — К 68 — 18 000 руб. — начислен НДС по проданному объекту основных средств.

В результате продажи указанного объекта организация получила прибыль в сумме 30 000 руб. (определяется по счету 91 как разность между оборотами)

Для целей налогового учета выручка от реализации основного средства признается согласно п. 1 ст. 249 НК РФ в составе доходов от реализации.

На основании п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации амортизируемого имущества доход от такой операции может быть уменьшен: на остаточную стоимость этого имущества, на расходы, связанные с реализацией.

Финансовый результат от реализации основных средств определяют сопоставлением доходов и расходов.

Прибыль от реализации основных средств учитывается в целях налогообложения в полной сумме в момент ее признания.

Убыток от реализации основных средств для целей налогообложения прибыли определяется как отрицательная разница между выручкой от реализации и величиной остаточной стоимости амортизируемого имущества с учетом всех затрат на реализацию.

Полученный убыток включается в состав прочих расходов, начиная с месяца, следующего за месяцем реализации основного средства. Такое признание убытка происходит равномерно (равными долями) в течение срока, который рассчитывают как разницу между сроком полезного использования проданного объекта и фактическим сроком его эксплуатации в организации (п. 3 ст. 268 НК РФ).

В бухгалтерском учете убыток отражается в полном объеме в период продажи имущества (п. 23 ПБУ 6 01). В связи со спецификой учета таких убытков в месяце продажи объекта убытки ни в какой части в налоговом учете не отражаются, а полностью переносятся на будущее, поэтому они в полном объеме должны быть учтены в составе вычитаемых временных разниц.

Пример 2.11. Организация продала в феврале объект основных средств за 180 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб. Данные по этому объекту в бухгалтерском и налоговом учете равны: первоначальная стоимость — 180 000 руб., срок полезного использования — два года (24 месяца), способ начисления амортизации — линейный, срок фактического использования, включая месяц реализации, — четыре месяца.

В учете должны быть сделаны следующие записи.

Д 01-2 К 01 - 180 000 руб. — списана первоначальная стоимость выбывающего объекта,

Д 02 — К 01-2 30 000 руб. ($180\,000 : 24 \text{ мес.} \times 4 \text{ мес.}$) — списана сумма начисленной амортизации за фактический срок использования,

Д 91-2 К 01-2 150 000 руб. списана остаточная стоимость выбывающего объекта,

Д 62 — К 91-1 118 000 руб. признана выручка от продажи объекта основных средств,

Д 91-2 К 68 18 000 руб. начислена сумма НДС с выручки от продажи основных средств.

Таким образом, убыток от продажи объекта составил 50 000 руб. (разность между оборотами по счету 91). В бухгалтерском учете этот убыток в полном объеме уменьшает финансовый результат за I квартал. В налоговом учете убыток будет признаваться в течение 20 месяцев (24 мес. — 4 мес.). В I квартале будет учтен убыток только в части, соответствующей одному месяцу (марту) в размере 2500 руб. ($50\,000 \text{ руб.} : 20 \text{ мес.}$). Остальные 47 500 руб. переносятся на будущее и уменьшают налоговую базу последующих отчетных периодов.

В I квартале появляются положительная разность между налоговой базой и бухгалтерской прибылью в размере 47 500 руб. В бухгалтерском учете отражаются вычитаемая временная разность и отложенный налоговый актив в размере 9500 руб. ($47\,500 \text{ руб.} \times 20\%$).

Д 09 К 68 — 9500 руб.

Ликвидация объектов основных средств. Согласно п. 29 ПБУ 6/01 списанию подлежат объекты основных средств, неспособные приносить организации доход в будущем.

Чтобы определить, действительно ли объекты основных средств непригодны для дальнейшего использования (либо их восстановление неэффективно), в организации создается постоянно действующая комиссия. В состав такой комиссии входят главный бухгалтер и те лица, на которых лежит ответственность за сохранность основных средств.

Члены этой комиссии должны:

- осмотреть объект основных средств, подлежащий списанию, и проверить наличие технической документации;
- проверить данные бухгалтерского учета по этому объекту,

- установить непригодность объекта к восстановлению или дальнейшему использованию;

- установить причины списания (физический или моральный износ, нарушение условий эксплуатации, авария, стихийные бедствия, чрезвычайные ситуации и т.д.),

- установить лиц, которые виновны в преждевременном выбытии основного средства из эксплуатации, внести предложения о привлечении их к ответственности;

- определять, возможно ли использование различных деталей, узлов, материалов, остающихся от списываемого объекта основных средств; определить их стоимость исходя из текущих рыночных цен на дату списания объекта (п. 9 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5 01, утвержденного приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н (далее — ПБУ 5 01)). Принятие к учету этих материальных ценностей осуществляется на основании акта об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35),

- если списываемый объект основных средств содержит цветные и драгоценные металлы, определять их массу, проконтролировать их изъятие и сдачу на соответствующий склад;

- составить соответствующую первичную документацию: акт о списании объекта основных средств по форме № ОС-4 (№ ОС-4а, ОС-4б); на основании этих актов сделать соответствующие записи в инвентарной карточке формы № ОС-6 (№ ОС-6а, ОС-6б). Если списывается автотранспортное средство в результате произошедшей аварии, то необходимо иметь акт ГИБДД об аварии с указанием причин и виновников. Если автотранспортное средство списывается вследствие физического износа, то необходимо иметь справку ГИБДД о снятии автомобиля с учета.

Как правило, в результате списания объекта основных средств по указанной причине организация несет убытки. Убыток в связи с ликвидацией объекта основных средств и в бухгалтерском, и в налоговом учете (подп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ) признается одновременно (временные различия не появляются). Вместе с тем потери, вызванные чрезвычайными обстоятельствами (в том числе затраты, связанные с предотвращением и ликвидацией последствий), учитываются также в составе внебюджетных расходов (подп. 6 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Пример 2.12. Организация в феврале списывает непригодный к дальнейшей эксплуатации автомобиль. Первоначальная стоимость — 250 000 руб.,

начисленная амортизация - 150 000 руб. После разборки автомобиля организация решила оприходовать оставшиеся от автомобиля шины. Они были оценены в 2000 руб. В марте шины были временно поставлены на другой автомобиль.

В бухгалтерском учете в *феврале* должны быть сделаны следующие проводки:

Д 01-2 К 01 - 250 000 руб. - списана первоначальная стоимость выбывающего автомобиля,

Д 02 К 01-2 150 000 руб. - списана сумма начисленной амортизации,

Д 91-2 К 01-2 100 000 руб. - списана остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств,

Д 10 К 91-1 2000 руб. - приняты к учету шины, полученные от ликвидации объекта.

В налоговом учете в составе февральских внереализационных доходов была также отражена сумма 2000 руб.

В результате ликвидации автомобиля образовался убыток в сумме 98 000 руб. (определяется как разность между оборотами по счету 91)

В *марте* должны быть сделаны следующие записи:

Д 26 К 10, субсчет 5 «Запасные части» - 2000 руб. - отражена установка шин на другой автомобиль.

В бухгалтерском и налоговом учете признается расход в сумме 2000 руб.

Передача основных средств в качестве вклада в уставный капитал другой организации. Согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н (далее - ПБУ 19/02), вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций признаются финансовыми вложениями.

В соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 к учету финансовые вложения принимаются по первоначальной стоимости.

В бухгалтерском учете финансовые вложения отражаются с использованием счета 58 «Финансовые вложения», а учет вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций осуществляется на счете 58-1 «Пан и акции».

Согласно п. 3 ПБУ 10/99 вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций не признаются расходами организации, поэтому в бухгалтерском учете выбытие активов в счет вклада в уставный (складочный) капитал других организаций отражается без использования счета 91.

Согласно п. 85 Методических указаний по учету основных средств задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал отражается

по дебету счета учета финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов в размере остаточной стоимости передаваемых объектов основных средств.

Выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, отражается в размере его остаточной стоимости по дебету счета учета расчетов и кредиту счета учета основных средств.

При передаче (получении) основных средств должен быть сформирован пакет из следующих документов.

- перечня передаваемых объектов основных средств;
- копии инвентарных карточек (формы № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б) по объектам основных средств, бывшим в эксплуатации;
- технической документации по передаваемым объектам;
- акта независимого оценщика об оценке основных средств (при необходимости);
- актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б);
- счетов и счетов-фактур, подтверждающих дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств в качестве вклада в уставный капитал.

Рассмотрим записи в учете:

Д 01-2 К 01 — списана первоначальная стоимость выбывающего основного средства;

Д 02 К 01-2 — списана амортизация, накопленная к моменту выбытия основного средства;

Д 76, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» К 01-2 — списана остаточная стоимость выбывающего основного средства;

Д 58-1 К 76, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» — отражена сумма вклада в уставный капитал (денежная оценка, согласованная учредителями),

Д 76, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» — К 91-1 или

Д 91-1 К 76, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» — отражена разница между фактическими расходами по оплате задолженности по вкладу в уставный капитал и ее величиной, отраженной в учете.

При передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал других организаций нужно восстанавливать НДС пропорционально остаточной стоимости основного средства (без учета переоценок) (п. 3 ст. 170 НК РФ). Восстановление и уплата НДС производится в том налоговом периоде, в котором основные средства были переданы

Согласно абз. 3 подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ сумма восстановленного НДС не включается в стоимость основных средств и подлежит налоговому вычету у принимающей стороны в порядке, предусмотренном главой 21 НК РФ (п. 11 ст. 171, п. 8 ст. 172 НК РФ).

Д 58-1 К 68-2 - отражена сумма НДС, восстановленная в бюджет пропорционально остаточной стоимости основного средства.

Безвозмездная передача основных средств. Безвозмездная передача основных средств осуществляется по договору дарения.

Согласно ст. 572 ГК РФ по договору дарения одна сторона (даритель) безвозмездно передает или обязуется передать другой стороне (одаряемому) вещь в собственность. В ст. 423 ГК РФ раскрыто понятие безвозмездного договора. Это договор, по которому одна сторона обязуется предоставить что-либо другой стороне без получения от нее платы или иного встречного предоставления.

Необходимо помнить, что между коммерческими организациями безвозмездная передача и получение подарков на сумму более 3000 руб. запрещены (ст. 575 ГК РФ).

Согласно ст. 166 ГК РФ в ситуациях, когда сумма подарка (дарение между коммерческими организациями) превышает 3000 руб., сделка может быть признана ничтожной.

При безвозмездной передаче бухгалтер оформляет акт приема-передачи объекта основных средств по формам № ОС-1, ОС-1а, ОС-1б. На основании данных акта делаются соответствующие записи в инвентарной карточке форм № ОС-6, ОС-6а, ОС-6б.

Принимающей стороне передается копия инвентарной карточки вместе с экземпляром акта приема-передачи объекта основных средств.

В бухгалтерском учете составляют следующие записи.

Д 01-2 К 01 списана первоначальная стоимость выбывающего объекта;

Д 02 К 01-2 - списана сумма амортизации объекта за весь срок фактического использования;

Д 91-2 - К 01-2 - списана остаточная стоимость выбывающего объекта основных средств.

Если у передающей стороны появляются дополнительные затраты, связанные с безвозмездной передачей основных средств, то их также отражают в составе прочих расходов.

Д 91-2 - К 10, 60, 70, 69.. отражены дополнительные расходы, связанные с безвозмездной передачей основных средств.

Операции по безвозмездной передаче основных средств являются объектом обложения НДС, поскольку согласно п. 1 ст. 39 НК РФ без-

возмездная передача товаров (работ, услуг) признается реализацией (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Налоговой базой является стоимость указанных товаров (работ, услуг), определяемая в порядке, предусмотренном ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и без включения НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ). В учете делают следующие записи:

Д 91-2 — К 68-2 - начислен НДС в бюджет с рыночной стоимости основного средства, переданного безвозмездно, при этом передающая сторона составляет счет-фактуру в одном экземпляре;

Д 99 — К 91 — отражен убыток от безвозмездной передачи основного средства.

Этот убыток, а также расходы, связанные с безвозмездной передачей основного средства, для целей налогообложения прибыли не принимаются (п. 16 ст. 270 НК РФ). В связи с этим возникает постоянная разница, которая приведет к образованию постоянного налогового обязательства.

Пример 2.13. В марте текущего года ООО «Смена» безвозмездно передало ООО «Луч» копировальную технику, первоначальная стоимость которой составила 63 800 руб.

Сумма амортизации основного средства, накопленная к моменту выбытия, - 5317 руб.

Справочные данные по документально подтвержденным данным территориального органа статистики рыночная стоимость копировальной техники равна 59 000 руб., в том числе НДС - 9000 руб.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи.

Д 01-2 — К 01, субсчет 1 «Основные средства в организации» 63 800 руб. - списана первоначальная стоимость выбывающей копировальной техники,

Д 02 — К 01-2 5317 руб. списана амортизация, накопленная к моменту выбытия основного средства,

Д 91 — К 01-2 58 483 руб. списана остаточная стоимость выбывающего основного средства,

Д 91 — К 68-2 9000 руб. - начислен НДС в бюджет с рыночной стоимости копировальной техники, переданной безвозмездно,

Д 99 — К 91 67 483 руб. - отражен убыток от безвозмездной передачи основного средства.

Поскольку расходы в виде стоимости безвозмездно переданного основного средства, а также прочие расходы, связанные с такой передачей, в налоговом учете не признаются, это приведет к появлению постоянной разницы и образованию постоянного налогового обязательства ($67\,483 \times 20\% = 13\,497$ руб.)

Д 99 — К 68-4 — 13 497 руб. — начислено постоянное налоговое обязательство.

2.6. УЧЕТ АРЕНДЫ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аренда — один из важных элементов современных рыночных отношений, как объект гражданских правоотношений регулируется главой 34 ГК РФ. Субъектами гражданских правоотношений по договору аренды выступают арендодатель и арендатор.

Арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606—610 ГК РФ).

Экономическая целесообразность аренды для арендодателя состоит в том, что он получает дополнительный доход от имущества, которое в ином случае находилось бы без употребления и требовало бы затрат на свое содержание.

Арендатор экономит значительные средства на покупку, строительство объектов, а также время на их создание и освоение.

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

Договор аренды заключается в письменной форме на определенный срок, он носит возмездный характер, т.е. договор аренды должен предусматривать размер арендной платы. При отсутствии положения о размере арендной платы договор аренды считается незаключенным.

По договору аренды арендатор обязан своевременно вносить арендную плату за пользование имуществом. В свою очередь арендодатель обязан осуществлять капитальный ремонт сданного в аренду имущества, если иное не установлено договором. Текущий ремонт, как правило, проводит арендатор.

Договор со сроком аренды не менее одного года подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента регистрации (ст. 651 ГК РФ).

Арендодатель учитывает сданное в аренду имущество на своем балансе в составе собственных основных средств. Передача имущества в аренду осуществляется по передаточному акту или иному документу о передаче, подписанному сторонами. При сдаче в аренду основных средств инвентарные карточки по этим объектам группируются в отдельную группу.

В договоре аренды предусматривается: состав и стоимость передаваемого имущества, сроки аренды, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в хорошем состоянии; величина арендной платы и пр.

Арендная плата за имущество включает в себя: средства, предусмотренные нормами амортизации и сметами затрат на ремонт, прибыль (арендный процент); НДС.

Отражение передачи объектов основных средств арендатору производится путем корреспонденции между разными субсчетами счета 01.

Д 01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду» — К 01-1.

По объектам основных средств, данным в аренду, амортизационные отчисления производятся арендодателем и отражаются на отдельном субсчете «Амортизация имущества, сданного в аренду» счета 02.

В бухгалтерском учете доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться либо в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности, либо в составе прочих доходов и расходов.

Сдача имущества в аренду является предметом деятельности организации, если выручка от аренды составляет более 5% общего дохода. В этом случае аренда рассматривается как услуга, т.е. расходы по аренде учитываются на счете 20 «Основное производство», а доходы отражаются на счете 90 «Продажи», который и определяет финансовый результат от аренды.

Д 62 (76) - К 90 - отражена выручка от сдачи имущества в аренду с учетом НДС;

Д 90 — К 68-2 — начислен налог в бюджет с выручки;

Д 20 — К 02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в аренду» — начислена амортизация по объектам основных средств, сданных в аренду;

Д 20 — К 10, 70, 69, 60 и др. — отражены расходы на содержание имущества, сданного в аренду;

Д 90 — К 20 — списаны расходы по содержанию имущества, сданного в аренду;

Д 90 (99) — К 99 (90) — списан результат от сдачи имущества в аренду (прибыль или убыток).

Если доходы от аренды составляют менее 5%, то сдача имущества не является предметом деятельности организации и поступления арендной платы рассматривается как прочий доход (п. 7 ПБУ 9/99), а расходы по содержанию объектов основных средств, сданных в аренду, — прочий расход (п. 11 ПБУ 10/99). Бухгалтерский учет доходов и расходов ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы»:

Д 76 — К 91 — отражена выручка от сдачи имущества в аренду с учетом НДС;

Д 91 — К 68-2 — начислен налог в бюджет с выручки;

Д 91-2 — К 02, субсчет «Амортизация имущества, сданного в аренду» — начислена амортизация у арендодателя по объектам основных средств, сданным в аренду;

Д 91-2 К 10, 70, 69, 60 и др. — отражены расходы на содержание имущества, сданного в аренду;

Д 91 (99) — К 99 (91) списан результат от сдачи имущества в аренду (прибыль или убыток).

По окончании договора аренды (возврату имущества) производится запись по субсчетам к счетам 01 и 02.

Организация-арендатор учитывает полученные в аренду объекты основных средств на забалансовом учете, так как переход имущества в собственность арендатора не предусматривается. Для учета полученного имущества в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предусмотрен счет 001 «Арендованные основные средства». Аналитический учет ведется по объектам, принятым в аренду, и арендодателям. Арендуемые объекты основных средств в оценке, указанной в договоре аренды, согласно акту приемки-передачи имущества в аренду записываются в дебет указанного счета, а хозяйственный факт возврата имущества в связи с окончанием (прекращением) договора аренды — в кредит. У арендатора в связи с арендой объекта основных средств возникают расходы (табл. 2.7).

Капитальные вложения в арендованные основные средства являются собственностью арендатора, если иное не предусмотрено договором аренды. При этом арендатор может передать произведенные капитальные вложения арендодателю (при его согласии принятия на баланс), т.е. отразить списание указанных капитальных вложений, произведя записи по кредиту счета учета капитальных вложений в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами или образовать новый инвентарный объект. В этом случае затраты по законченным работам капитального характера списываются с кредита счета 08 в корреспонденции со счетом 01, и на сумму произведенных затрат арендатором открывается отдельная инвентарная карточка.

Таблица 2.7

Расходы арендатора в бухгалтерском и налоговом учете

Вид расхода	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Расходы по арендной плате	Расходы по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99) отражаются на счетах 20, 26, 44 и т.д.	Арендные платежи за арендуемое имущество (подп. 10, п. 1 ст. 264 НК РФ)
Расходы по содержанию арендованного объекта		Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт
Расходы на текущий ремонт		(п. 2 ст. 264 НК РФ)

Окончание

Вид расхода	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Расходы на капитальный ремонт	—	Если предусмотрено договором аренды (п. 1 ст. 616 ГК РФ)
Расходы на модернизацию и реконструкцию (неотделимые улучшения)	В составе основных средств учитываются капитальные вложения в арендованные объекты основных средств (п. 5 ПБУ 6/01). По ним в бухгалтерском учете начисляется амортизация (п. 17 ПБУ 6/01)	Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя (п. 1 ст. 256 НК РФ)

Капитальные вложения в налоговом учете являются амортизируемым имуществом, но только если арендатор сделал их с согласия арендодателя (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Арендатор будет начислять амортизацию, но лишь в течение срока действия договора аренды. Причем суммы амортизации арендатор будет рассчитывать исходя из всего срока службы того имущества, которое «неотделимо улучшил», определив этот срок по утвержденной Правительством РФ Классификации основных средств (п. 1 ст. 258 НК РФ), т.е. всю стоимость улучшений арендатор учесть при расчете налога на прибыль не сможет, поскольку срок службы имущества обычно больше срока, на который торговая организация получает его в аренду. Улучшив объект основных средств за свой счет, арендатор лишится возможности списать в налоговом учете значительную сумму потраченных на это средств. Для капитальных вложений тоже действует «амортизационная премия» в размере 10%, т.е. десятую часть капитальных вложений арендатор может списать в расходы сразу.

Если стоимость капитальных вложений арендодатель возмещает арендатору, то капитальные вложения будут амортизироваться у арендодателя в обычном порядке.

2.7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОХОДНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ

В составе доходных вложений в материальные ценности учитываются основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование

или во временное пользование в целях получения дохода, в том числе по договорам лизинга, аренды, проката (п. 4, 5 ПБУ 6 01).

Иными словами, установлено, что активы, учтенные в составе вложений в материальные ценности, являются основными средствами, но в отличие от основных средств, используемых в целях производства и управления, используются для извлечения дохода путем их предоставления в аренду (лизинг).

Бухгалтерский учет лизинговых операций в настоящее время регулируется следующими нормативными документами.

Федеральным законом от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее — Закон о лизинге);

- приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»;

- ПБУ 6 01, которое распространяется на доходные вложения в материальные ценности;

- инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (далее — Инструкция по применению Плана счетов (пояснения к счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности»).

Под *финансовым лизингом* понимается вид лизинга, при котором лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное лизингополучателем имущество у определенного продавца и передать лизингополучателю данное имущество в качестве предмета лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование (п. 3 Закона о лизинге).

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, которое может использоваться для предпринимательской деятельности (п. 1 ст. 3 Закона о лизинге).

С точки зрения бухгалтерского учета такое имущество должно быть отражено не на счете 01, а на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», т.е. профессиональное суждение бухгалтера (а лучше справка от его руководства) должно продиктовать ему по каждому объекту поступающих основных средств, будет ли этот объект эксплуатироваться в своей организации (в аренду его можно будет отдать только в неопределенном будущем) или же этот объект изначально приобретен в целях не эксплуатации, а сдачи в лизинг.

В первом случае дебетуется счет 01, во втором — 03. При этом в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предполагается, что во всех случаях кредитуются счет 08

Доходные вложения в материальные ценности принимаются к учету по первоначальной стоимости. Однако формирование первоначальной стоимости доходных вложений в материальные ценности отличается от формирования первоначальной стоимости основных средств по составу входящих в нее расходов. Дело в том, что обязательства по приведению имущества в состояние, пригодное для его использования, возложены на лицо, использующее данное имущество. Обязанность же лизингодателя по договору лизинга заключается лишь в приобретении и передаче предмета лизинга. Таким образом, первоначальная стоимость объектов, учитываемых как доходные вложения в материальные ценности, определяется в сумме фактических затрат на их приобретение и доставку.

В соответствии с п. 4 ст. 7 Закона о лизинге лизинговая сделка может включать в себя также условия по оказанию дополнительных услуг. Дополнительные услуги могут быть оказаны лизингодателем как до начала пользования, так и в процессе пользования предметом лизинга лизингополучателем. К данным услугам относятся:

- приобретение у третьих лиц прав на интеллектуальную собственность (ноу-хау, лицензионных прав, прав на товарные знаки, марки, программное обеспечение и др.);
- покупка у третьих лиц товарно-материальных ценностей, необходимых в период проведения монтажных и пусконаладочных работ;
- осуществление монтажных пусконаладочных работ в отношении предмета лизинга, обучение персонала;
- послегарантийное обслуживание и ремонт предметов лизинга, в том числе текущий, средний и капитальный ремонт;
- подготовка производственных площадей и коммуникаций, услуги по проведению работ, связанных с установкой (монтажом) предметов лизинга;
- другие работы и услуги, без оказания которых невозможно использовать предметы лизинга.

Перечень, объем и стоимость дополнительных услуг должны быть указаны в договоре лизинга. Несмотря на то что дополнительные услуги оказываются лизингодателем лизингополучателю в рамках лизинговой сделки и непосредственно связаны с имуществом, передаваемым в лизинг, расходы по данным услугам компенсируются лизингополучателем обособленно от лизинговых платежей. Поэтому указанные дополнительные расходы не формируют первоначальную стоимость имущества, учитываемого в составе доходных вложений в материальные ценности лизингодателя.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то при его возврате имущество отражается на счете 03 по остаточной стоимости, указанной лизингополучателем в первичном учетном документе. Если при этом возвращается имущество с полностью погашенной стоимостью, то оно приходится на счет 03 по условной (номинальной) оценке.

Момент признания доходных вложений в материальные ценности не регламентируется нормативными актами по бухгалтерскому учету в Российской Федерации. Имущество, предназначенное для передачи по договору лизинга, вводится в эксплуатацию непосредственно у лизингополучателя. Представляется целесообразным, что момент может быть определен как момент признания готовности имущества к передаче лизингодателю после определения суммы всех фактических затрат.

В бухгалтерском учете лизингодателя составляют следующие записи:

Д 08 К 60 — принято имущество от поставщика;

Д 19 К 60 принят к учету НДС по приобретенному имуществу;

Д 03, субсчет «Приобретение доходных вложений в материальные ценности» — К 08 приняты к учету доходные вложения в материальные ценности;

Д 03, субсчет «Объекты доходных вложений в материальные ценности, переданные лизингополучателю» — К 03, субсчет «Приобретение доходных вложений в материальные ценности» — предмет лизинга передан лизингополучателю.

Если по условиям договора лизинга имущество поставляется продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные записи делаются транзитом на основании первичных учетных документов лизингополучателя.

Срок полезного использования объекта для начисления амортизации определяется при принятии объекта к учету исходя из срока действия договора лизинга (п. 20 ПБУ 6/01). Амортизационные отчисления по имуществу, переданному в лизинг, признаются расходами по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10, 99) и отражаются по дебету счета 20:

Д 20 К 02 — начислена амортизация объекта лизинга.

Необходимо обратить внимание на то, что амортизация по доходным вложениям в материальные ценности учитывается на счете 02 обособленно. Для этой цели к данному счету целесообразно открыть отдельный субсчет. Данный порядок учета амортизации обусловлен тем обстоятельством, что согласно ст. 31 Закона о лизинге стороны договора лизинга имеют право по взаимному соглашению применять ускоренную

амортизацию предмета лизинга. При применении ускоренной амортизации используется равномерный (линейный) метод ее начисления, при котором утвержденная в установленном порядке норма амортизационных отчислений увеличивается на коэффициент ускорения в размере не выше 3. Указанный коэффициент должен быть определен с учетом срока действия договора таким образом, чтобы за период эксплуатации имущества лизингополучателем оно было полностью амортизировано. Следовательно, срок действия договора не может быть короче, чем срок эксплуатации имущества, определенный в установленном порядке, и уменьшенный в 3 раза.

Если по условиям договора передаваемое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то лизингодатель принимает указанное имущество на забалансовый учет (счет 011 «Основные средства, сданные в аренду»).

Если при возврате лизингового имущества будет принято решение о прекращении его использования для лизинга, то стоимость указанного имущества переносится с кредита счета 03, субсчет «Имущество для сдачи в лизинг» на счет 01. Объекты, учитываемые на счете 03, списываются или в результате передачи объектов лизингополучателю, или полного морального и (или) физического износа, или использования данного объекта в качестве основного средства и в иных случаях.

Для учета выбытия (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) материальных ценностей, учитываемых на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», к нему может открываться субсчет «Выбытие материальных ценностей». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 03 на счет 91.

Расчеты лизингополучателя с лизингодателем осуществляются в форме лизинговых платежей. Полученный платеж является доходом от обычных видов деятельности (п. 54 ПБУ 9/99) и учитывается на счете 90.

Д 62 — К 90 — признан доход от сдачи имущества в лизинг (лизинговый платеж);

Д 90 — К 68-2 — начислен НДС с суммы лизингового платежа.

Контрольные вопросы и задания

1. Что понимается в бухгалтерском учете под основными средствами?
2. Какие виды оценки основных средств вы знаете?

3. На каком бухгалтерском счете формируется первоначальная стоимость будущих основных средств? Дайте его характеристику
4. Какие способы начисления амортизации основных средств применяются в бухгалтерском учете и для целей налогообложения?
5. В каких случаях при начислении амортизации возникают отложенные налоговые обязательства? Как они учитываются?
6. По какой стоимости выбывают основные средства? Укажите причины выбытия
7. На каких бухгалтерских счетах учитывается выбытие основных средств?
8. В каких случаях при выбытии основных средств возникают временные разницы, а в каких – постоянные разницы?
9. В каком порядке учитываются арендованные и сданные в текущую аренду основные средства?
10. Какое имущество признается доходными вложениями в материальные ценности? Охарактеризуйте порядок его отражения в учете

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ РАБОТ

3.1. УСЛОВИЯ ПРИНЯТИЯ АКТИВОВ К УЧЕТУ В КАЧЕСТВЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

Имущество в бухгалтерском учете квалифицируется в момент его признания, исходя из соответствия установленным критериям видов активов. Объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве НМА, если одновременно выполняются следующие условия (п. 3 ПБУ 14, 2007).

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем. Это условие выполняется, если объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуги, для управленческих нужд организации;

- организация осуществляет контроль над объектом, т.е. имеет охранные или иные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на него. Такими документами являются, в частности, патенты, свидетельства, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

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

- объект предназначен для использования в течение длительного времени. Длительным является срок полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

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

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

- у объекта отсутствует материально-вещественная форма

Правила учета НМА во многом схожи с правилами, установленными для учета основных средств, но есть и отличия. Одним из таких отличий является отсутствие в бухгалтерском учете стоимостного предела для отнесения активов к нематериальным, поэтому любые, даже «малоценные», активы, удовлетворяющие условиям, установленным п. 3 ПБУ 14/2007, подлежат учету в составе НМА.

В составе НМА могут учитываться (п. 4 ПБУ 14/2007): произведения науки, литературы и искусства; объекты смежных прав (исполнения, фонограммы и т.п.), программы для электронных вычислительных машин и базы данных, изобретения, полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания; иные охраняемые результаты интеллектуальной собственности и средства индивидуализации, перечисленные в п. 1 ст. 1225 ГК РФ.

Согласно ст. 1225 ГК РФ к охраняемым результатам интеллектуальной деятельности и средствам индивидуализации отнесены: произведения науки, литературы и искусства, программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ), базы данных; исполнения; фонограммы; сообщение в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания); изобретения; полезные модели; промышленные образцы; селекционные достижения; топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау); фирменные наименования; товарные знаки и знаки обслуживания, наименования мест происхождения товаров; коммерческие обозначения.

Обратите внимание! Если организация приобретает исключительные права на перечисленные в ст. 1225 ГК РФ результаты интеллектуальной деятельности (средства индивидуализации), то эти права подлежат учету в составе НМА как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

В составе НМА учитывается также положительная деловая репутация, возникающая при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) (п. 3, 4 ПБУ 14/2007).

Организация может получить право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара) на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, имеющих определенный срок действия. Фиксированные разовые платежи за предоставленное право отражаются как расходы будущих периодов, учитываются на одноименном счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежат списанию в течение срока действия договора (п. 37, 39 ПБУ 14/2007).

Например, не являются НМА экземпляры программ для ЭВМ и баз данных, используемые на основании лицензионных соглашений с правообладателями. В большинстве случаев авторские права на покупные программы принадлежат разработчикам, организация приобретает лишь право пользоваться ими.

Для целей бухгалтерского учета стоимость компьютерных программ, на которые организация не имеет исключительных прав, признается расходами будущих периодов и учитывается на счете 97 в течение срока их полезного использования. Кроме того, компьютерные программы следует учитывать на отдельном забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в оценке, указанной в договоре.

Определение НМА для целей налогового учета прописано в п. 3 ст. 257 НК РФ. Оно практически идентично определению НМА в бухгалтерском учете.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической (первоначальной) стоимости, которая определяется в порядке, установленном п. 7–15 ПБУ 14/2007. Порядок формирования первоначальной стоимости НМА зависит от того, как они поступили в организацию (табл. 3.1).

Таблица 3.1

**Порядок формирования первоначальной стоимости НМА
в зависимости от способа поступления в бухгалтерском
и налоговом учете**

Способ поступления актива	Порядок формирования первоначальной стоимости	
	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Приобретение за плату	Сумма фактических расходов на приобретение и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) (п. 7, 8 и 10 ПБУ 14/2007)	Сумма расходов на приобретение и доведение до состояния, в котором актив пригоден для использования, за исключением НДС и акцизов, кроме случаев предусмотренных НК РФ (п. 3 ст. 257 НК РФ)
Создание самой организацией	Сумма фактических расходов на создание и обеспечение условий для использования актива в запланированных целях, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации) (п. 9, 10 ПБУ 14/2007)	Сумма фактических расходов на создание и изготовление, за исключением сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ (п. 3 ст. 257 НК РФ)

Окончание

Способ получения актива	Порядок формирования первоначальной стоимости	
	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Получение в качестве вклада в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации (п. 11 ПБУ 14/2007)	Остаточная стоимость актива по данным налогового учета передающей стороны (ст. 277 НК РФ)
Безвозмездное получение	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» (п. 13 ПБУ 14/2007)	Нет правил

И в бухгалтерском, и в налоговом учете в первоначальную стоимость НМА, приобретенных организацией, включаются расходы на их приобретение, а также на приведение в состояние, в котором они пригодны для использования. Это установлено п. 7 ПБУ 14/2007 и п. 3 ст. 257 НК РФ. При этом в бухгалтерском и налоговом учете может сформироваться разная первоначальная стоимость НМА. Это связано с тем, что в налоговом учете такие виды расходов, как курсовые и суммовые разницы, проценты по заемным средствам, начисленные до принятия НМА к учету, признаются внереализационными расходами, а в бухгалтерском учете они включаются в первоначальную стоимость НМА. Расходы по страхованию НМА, начисленные до принятия его к учету, также включаются в первоначальную стоимость НМА в бухгалтерском учете, а в налоговом учете они признаются единовременно, поэтому возникают налогооблагаемые временные разницы.

Первоначальная стоимость НМА, созданных самой организацией, и в налоговом, и в бухгалтерском учете формируется из фактических расходов на их создание и изготовление (п. 3 ст. 257 НК РФ и п. 9 ПБУ 14/2007).

Первоначальная стоимость НМА, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, в бухгалтерском учете определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (п. 11 ПБУ 14/2007). В налоговом учете порядок формирования первоначальной стоимости таких НМА не определен.

Нематериальные активы, полученные безвозмездно, учитываются и в налоговом, и в бухгалтерском учете по рыночной стоимости (п. 8 ст. 250 НК РФ и п. 13 ПБУ 14/2007).

Нематериальные активы, которые получены по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, в бухгалтерском учете учитываются по стоимости товаров (работ, услуг), передаваемых (выполняемых) в обмен на НМА. А если в договоре не указана стоимость передаваемых товаров (выполненных работ, оказанных услуг), тогда ее устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных товаров, работ, услуг (т.е. по рыночным ценам, согласно п. 14 ПБУ 14/2007)

В налоговом учете НМА, полученные по договору мены или в счет выполнения работ (оказания услуг), всегда оцениваются по рыночной стоимости. Поэтому если стоимость передаваемых ценностей, указанная в договоре, ниже рыночной стоимости полученного НМА, то первоначальная стоимость НМА в бухгалтерском учете будет ниже их первоначальной стоимости в налоговом учете. Эта разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью НМА никогда не будет признана в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском балансе НМА отражаются по остаточной стоимости (разница между первоначальной суммой и суммой начисленной амортизации за срок фактического использования).

Фактическая (первоначальная) стоимость НМА может изменяться в случаях их переоценки или обесценения.

Коммерческая организация может на конец отчетного года переоценивать НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных НМА (п. 17 ПБУ 14/2007). Переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости (п. 19 ПБУ 14/2007). Результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года переоценки НМА отражаются в бухгалтерском учете обособленно.

Сумма дооценки объекта НМА в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Однако если в предыдущие отчетные периоды объект НМА был уценен и сумма уценки отнесена на финансовый результат в качестве прочих расходов, то сумма дооценки объекта НМА, равная сумме его уценки, зачисляется в финансовый результат в качестве прочих доходов (а не на счет нераспределенной прибыли, как это было ранее). Сумма уценки объекта НМА в результате переоценки относится на финансовый результат в качестве прочих расходов. Если в предыдущие отчетные периоды объект НМА был дооценен и сумма дооценки отнесена в добавочный капитал организации, то сумма уценки объекта НМА относится в уменьшение добавочного капитала, а превышение суммы уценки объекта НМА над суммой его дооценки,

зачисленной в добавочный капитал, относится на финансовый результат в качестве прочих расходов.

Налоговое законодательство вообще не предусматривает возможности изменения первоначальной стоимости НМА после принятия их к учету. В результате возникнут постоянные разницы в бухгалтерском учете, которые необходимо отражать с помощью ПБУ 18-02.

На обесценение НМА могут проверяться в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (далее – МСФО) (п. 22 ПБУ 14/2007).

Кроме того, в случаях пересмотра срока полезного использования или способа начисления амортизации НМА производятся корректировки, которые отражаются как изменения в оценочных значениях (т.е. в суммах начисленной амортизации) (п. 27, 30 ПБУ 14/2007).

К изменениям в оценочных значениях НМА применяется Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008, утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (далее – ПБУ 21/2008).

3.2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Бухгалтерский учет НМА ведется на специально открываемом счете 04 «Нематериальные активы». Счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении НМА организации. Счет активный, балансовый. По дебету счета отражается поступление НМА по фактической (первоначальной) стоимости, по кредиту – уменьшение на сумму начисленной за время использования амортизации при выбытии НМА и списание остаточной стоимости выбывших объектов. Дебетовое сальдо покажет первоначальную стоимость НМА; оно находится в Разделе I актива баланса в одноименной статье.

Аналитический учет по счету 04 ведется по отдельным объектам НМА.

Поступление нематериальных активов в организацию оформляется карточкой учета НМА (форма № НМА-1). Карточка ведется на каждый объект и заводится в одном экземпляре на основании документа по приобретению НМА.

Затраты, связанные с приобретением НМА, относятся к категории долгосрочных инвестиций, учитываемых на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

При приобретении НМА делают следующие бухгалтерские записи:
Д 08-5 - К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — учтены затраты, непосредственно связанные с приобретением НМА (без НДС);

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — К 60 — учтен НДС по затратам, непосредственно связанным с приобретением НМА.

Д 60 - К 51 «Расчетные счета» — оплачены НМА и затраты, связанные с его приобретением;

Д 04 — К 08-5 - НМА принят к бухгалтерскому учету по сложившейся фактической (первоначальной) стоимости;

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» — К 19 — зачтен НДС по приобретенным НМА

Нематериальные активы могут поступать в организацию в качестве вклада в уставный капитал:

Д 08-5 — К 75 «Расчеты с учредителями» — получены в качестве взноса в уставный капитал от учредителей объекты НМА по согласованной стоимости;

Д 04 — К 08-5 — НМА принят к бухгалтерскому учету.

При безвозмездном поступлении НМА в организацию оценка объектов производится по текущей рыночной стоимости на дату принятия их на баланс. В бухгалтерском учете составляют следующие записи

Д 08-5 - К 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления» — получены безвозмездно объекты НМА по текущей рыночной стоимости;

Д 04 — К 08-5 — НМА принят к бухгалтерскому учету.

Д 98-2 - К 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» — признаны доходы текущего периода в сумме начисленной амортизации НМА.

Что касается налогового учета, то при поступлении НМА на безвозмездной основе их рыночная стоимость признается доходом текущего периода. поэтому безвозмездное получение НМА приводит к необходимости отражать вычитаемые временные разницы, которые приведут к возникновению отложенного налогового актива:

Д 09 «Отложенные налоговые активы» — К 68 - отражен отложенный налоговый актив.

Обесценение НМА возможно по следующим причинам.

- неоспоримое моральное устаревание актива;
- отрицательные изменения технологических, юридических или экономических условий;
- значительное снижение рыночной стоимости актива;

- изменение использования актива, негативно повлиявшее на потоки денежных средств, получаемые от его использования,
- физическое повреждение актива.

В бухгалтерском учете сумму обесценения признают по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (убыток)» и кредиту счета 04. Сумму накопленной амортизации на обесцененные НМА списывают по дебету счета 05 «Амортизация нематериальных активов» и кредиту счета 04.

3.3. СПОСОБЫ НАЧИСЛЕНИЯ И УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В бухгалтерском учете НМА для начисления амортизации классифицируются на следующие группы (п. 25 ПБУ 14/2007):

- нематериальные активы с определенным сроком полезного использования, устанавливаемым правоохранительными документами (патент, свидетельство) или определяемым по натуральным показателям либо на основе ожидаемого срока,
- нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования, т.е. срок которых определить невозможно.

Нематериальные активы с определенным сроком полезного использования относятся к амортизируемому имуществу в бухгалтерском учете.

Амортизация начисляется по каждому НМА ежемесячно, начиная с месяца, следующего за месяцем, когда НМА принят к бухгалтерскому учету и отражен на счете 04. В течение отчетного года амортизационные отчисления по НМА начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы.

Существует три способа начисления амортизации НМА (п. 28 ПБУ 14/2007):

- 1) линейный способ;
- 2) способ уменьшаемого остатка,
- 3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбранный способ начисления амортизации по НМА отражается в учетной политике организации и применяется в течение всего срока его полезного использования, который определяется исходя: 1) из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активами; 2) ожидаемого срока использования актива, в течение

которого организация предполагает получать экономические выгоды (п. 26 ПБУ 14/2007).

Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем, когда НМА полностью самортизировался или списан с баланса.

Стоимость объектов НМА погашается посредством начисления амортизации, которая учитывается на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» (п. 6, 23 ПБУ 14/2007, Инструкция по применению Плана счетов). В течение срока полезного использования НМА начисление амортизационных отчислений не приостанавливается (абз. 2 п. 31 ПБУ 14/2007).

Начисленная сумма амортизации отражается по кредиту счета 05, по дебету счета — списывается амортизация только при выбытии объекта. Кредитовое сальдо по счету находится в Разделе I актива баланса по статье «Нематериальные активы» со знаком «минус», т.е. первоначальная стоимость НМА уменьшается до остаточной стоимости. При начислении амортизации составляют следующие бухгалтерские записи в зависимости от места эксплуатации объекта

Д 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. — К 05 — начислена амортизация по НМА в организации согласно справке-расчету амортизации.

Для целей налогового учета применяется лишь линейный и нелинейный способ начисления амортизации по НМА.

Напомним, если в бухгалтерском учете при начислении амортизации НМА будут применяться способ уменьшаемого остатка или способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ), а в налоговом — линейный, то возникнут вычитаемые временные разницы (ПБУ 18/02), так как расходы отражаются в бухгалтерском учете раньше, чем в налоговом.

В целях бухгалтерского учета организация обязана ежегодно проверять актуальность срока полезного использования НМА (п. 27 ПБУ 14/2007). Корректировке срок использования подлежит, например, в случае неоспоримого факта морального устаревания актива или ошибки в определении ожидаемого срока использования и отражается в учете в оценочных значениях (ПБУ 21/2008)

Корректировки срока полезного использования НМА списываются на счет 84. Так, если срок полезного использования актива сократился, бухгалтеру необходимо отразить это по дебету счета 84 и кредиту счета 05; если же срок использования актива увеличился, это отражается по дебету счета 05 и кредиту счета 84

Правила, установленные главой 25 НК РФ, не предусматривают корректировки срока полезного использования НМА.

По НМА с **неопределенным сроком полезного использования** в бухгалтерском учете амортизация не начисляется, а в налоговом учете нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет (п. 2 ст. 258 НК РФ). В результате расходы в налоговом учете будут больше, чем в бухгалтерском, что приведет к возникновению налогооблагаемой временной разницы

Пример 3.1. Организация по договору об отчуждении исключительного права приобрела права на литературное произведение. В соответствии с п. 1 ст. 1281 ГК РФ исключительное право на произведение действует в течение всей жизни автора и 70 лет, считая с 1 января года, следующего за годом смерти автора.

Таким образом, точного срока действия приобретенного права нет. При этом организация не может надежно определить срок, в течение которого она планирует использовать приобретенное право в своей деятельности. В такой ситуации в бухгалтерском учете приобретенный объект признается объектом с неопределенным сроком полезного использования. Амортизация по нему не начисляется.

Для целей налогообложения прибыли приобретенный актив будет амортизироваться (при условии, конечно, что организация использует его в своей деятельности). При этом норма амортизации определяется из расчета на 10 лет.

3.4. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Основными видами выбытия НМА являются их реализация, списание вследствие непригодности, безвозмездная передача, передача в счет вклада в уставный капитал других организаций, использование в рамках совместной деятельности и пр.

При выбытии объектов НМА их стоимость, учтенная на счете 04, уменьшается на сумму амортизации, начисленной за время использования. Остаточная стоимость выбывших объектов НМА списывается со счета 04 на счет 91-2 «Прочие расходы». В бухгалтерском учете выбытие НМА отражается следующими записями.

1. Выбытие объектов НМА при продаже:

Д 05 К 04 - списана накопленная амортизация по проданным объектам;

Д 91 К 04 — списана остаточная стоимость проданных объектов НМА;

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - К 91 — признаны прочие поступления от продажи НМА, включая НДС;

Д 91 — К 68 — начислен НДС с прочих поступлений от продажи НМА.

Если НМА проданы с убытком, то в целях налогового учета убыток учитывается в составе прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования НМА и фактическим сроком его эксплуатации (п. 3 ст. 268 НК РФ). В бухгалтерском учете убыток от продажи НМА признается сразу, поэтому при продаже НМА с убытком появляются вычитаемые временные разницы, которые приводят к образованию отложенного налогового актива.

2. Списание вследствие непригодности и безвозмездная передача:

Д 05 — К 04 — списана накопленная амортизация по выбывающим объектам,

Д 91 — К 04 — списана остаточная стоимость выбывающих объектов НМА.

Убыток в связи с ликвидацией НМА и в бухгалтерском, и в налоговом учете признается одновременно, поэтому временные разницы не появляются.

Если НМА был передан другой организации безвозмездно, его остаточную стоимость в налоговом учете признать нельзя (п. 16 ст. 270 НК РФ). В бухгалтерском учете остаточная стоимость НМА, переданного безвозмездно, списывается на прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99). Разный способ признания остаточной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете приводит к образованию постоянных разниц и постоянного налогового актива.

3. Передача в счет вклада в уставный капитал других организаций:

Д 05 — К 04 — списана накопленная амортизация по переданным объектам,

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» — К 04 — списана остаточная стоимость выбывающих НМА,

Д 58 — К 76, субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал» — списана остаточная стоимость объектов НМА как задолженность по вкладу в уставный капитал;

Д 58 — К 91 отражена разница между согласованной стоимостью, по которой принимают объект НМА, и остаточной стоимостью этого объекта.

При передаче НМА в качестве вклада в уставный капитал другой организации необходимо восстановить НДС (п. 3 ст. 170 НК РФ) про-

порционально остаточной стоимости выбывающих НМА. При этом в бухгалтерском учете составляют следующую запись:

Д 58 К 68, субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» — восстановлена сумма НДС при передаче объекта НМА в качестве вклада в уставный капитал другой организации

3.5. ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ, ОСОБЕННОСТИ ЕЕ УЧЕТА

Все понимают, что покупать уже существующую и действующую организацию значительно удобнее, чем создавать новую самостоятельную. Специалисты легко могут оценить, какую организацию приобретать выгодно, а с какой лучше не связываться. И это зависит не только от ее материальных показателей в виде капитала или прибыли, но и от таких понятий, как «имидж организации», ее «деловые связи». Эти активы не имеют единиц измерения, но влияют на результаты деятельности организации. Именно комплекс всех этих нематериальных показателей работы организации принято называть деловой репутацией (понятие «гудвилл» появилось в коммерческой практике Англии в начале XV в.).

Деловая репутация — это разница между покупной ценой предприятия как имущественного комплекса и балансовой стоимостью входящего в него имущества (п. 42 ПБУ 14/2007).

Для признания деловой репутации в составе НМА должны быть выполнены следующие условия:

- приобретаемая организация утрачивает статус самостоятельного юридического лица;
- деловая репутация отражается в учете и отчетности покупателя только при совершении сделки купли-продажи организации;
- деловая репутация является положительной

Положительная деловая репутация означает, что цена организации в целом оказалась выше, чем совокупная балансовая стоимость ее активов. Рассматривается она в виде надбавки к цене, уплаченной покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Согласно п. 43 ПБУ 14/2007 данная надбавка учитывается как отдельный инвентарный объект (НМА).

Положительная деловая репутация принимается к учету в качестве НМА на дату государственной регистрации договора купли-продажи организации. В бухгалтерском учете это отражается записью

Д 04 К 08-5 — отражена положительная деловая репутация организации.

Срок амортизации по деловой репутации организации всегда устанавливается равным 20 годам, но не более срока деятельности организации (п. 44 ПБУ 14/2007). Амортизационные отчисления осуществляются только линейным способом.

В налоговом учете деловая репутация не признается НМА (п. 3 ст. 257 НК РФ). Порядок признания доходов и расходов при приобретении предприятия как имущественного комплекса для целей налогообложения прибыли регулируется ст. 268.1 НК РФ.

Различия в бухгалтерском и налоговом законодательстве приводят к образованию налогооблагаемой временной разницы (отложенного налогового обязательства).

Пример 3.2. Организация в августе текущего года приобрела другую организацию как имущественный комплекс за 1 500 000 руб. Стопмость активов купленной организации составляет 1 440 000 руб., приобретаемая организация утратила статус самостоятельного юридического лица.

В августе текущего года положительная деловая репутация составила 60 000 руб. (1 500 000 руб. - 1 440 000 руб.). Срок полезного использования установлен в 20 лет.

В учете должны быть сделаны следующие записи:

Д 08, субсчет «Приобретение организации» — К 60 1 500 000 руб.

отражены вложения по приобретению организации,

Д 08-5 — К 08, субсчет «Приобретение организации» — 60 000 руб. —

отражена положительная деловая репутация,

Д 04 - К 08-5 — 60 000 руб. — учтена положительная деловая репутация в составе НМА.

В налоговом учете положительная деловая репутация признается внереализационными расходами в полной сумме.

Налогооблагаемая временная разница составит 60 000 руб. (так как амортизация начисляется только с 1 сентября текущего года).

Д 68 — К 77 «Отложенные налоговые обязательства» — 12 000 руб. (60 000 руб. × 20%) — отражено отложенное налоговое обязательство.

В сентябре текущего года.

Д 26 — К 05 250 руб. (60 000 руб. : 20 лет × 12 мес.) — отражено ежемесячное уменьшение стоимости положительной деловой репутации,

Д 77 — К 68 50 руб. (250 руб. × 20%) — погашена месячная часть отложенного налогового обязательства.

Отрицательная деловая репутация — отрицательная разница между ценой организации в целом и совокупной балансовой стоимостью ее активов (цена ниже стоимости активов приобретенной организации). Отрицательная деловая репутация рассматривается

в виде скидки с цены и классифицируется как отрицательная деловая репутация. Она учитывается в составе прочих доходов организации (п. 45 ПБУ 14/2007).

Сумма отрицательной деловой репутации равномерно в течение 20 лет будет относиться на финансовые результаты торговой организации в составе прочих доходов. В бухгалтерском учете эти операции отражают так:

Д 08 — К 91 — отражена отрицательная деловая репутация организации

В налоговом учете, как и в бухгалтерском, сумму отрицательной деловой репутации нужно также включать в полной сумме в доход покупателя в том отчетном периоде, в котором была куплена организация как имущественный комплекс.

3.6. РАСХОДЫ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ РАБОТЫ: СОСТАВ, ПРИЗНАНИЕ, СПИСАНИЕ И ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ

К научно-исследовательским работам относятся работы, связанные с осуществлением:

- научной (научно-исследовательской) деятельности (как фундаментальных, так и прикладных научных исследований),
- научно-технической деятельности;
- экспериментальных разработок.

В бухгалтерском учете указанные выше виды работ учитываются в качестве научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР) при соблюдении двух условий:

1) если по ним получены результаты, подлежащие правовой охране, но не оформленные в установленном законодательством порядке,

2) если по ним получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства (п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02, утвержденного приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н (далее — ПБУ 17/02), ст. 2 Федерального закона от 23 июня 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике» (далее — Закон о науке и государственной научно-технической политике)).

Условия признания расходов на НИОКР указаны в п. 7 ПБУ 17/02, и они одинаковы в бухгалтерском и налоговом учете:

- суммы расходов и факт выполнения работ должны быть документально подтверждены;
- НИОКР ведут к получению экономической выгоды;
- результаты НИОКР имеют практическое применение;
- результаты НИОКР не относятся к НМА.

Состав расходов на НИОКР в бухгалтерском и налоговом учете представлен в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Состав расходов по НИОКР в бухгалтерском и налоговом учете

Бухгалтерский учет (п. 9 ПБУ 17/02)	Налоговый учет (п. 2 ст. 262 НК РФ)
Стоимость МПЗ и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении указанных работ Стоимость спецоборудования и специальной оснастки, предназначенных для использования в качестве объектов испытаний и исследований	Материальные расходы, связанные с НИОКР (подп. 3 п. 2 ст. 262 НК РФ) К ним, в частности, относятся затраты на приобретение сырья и материалов, инструментов, инвентаря, лабораторного оборудования и спецодежды, а также топлива, воды, энергии всех видов Стоимость работ по договорам на НИОКР — для заказчика таких исследований или разработок (подп. 5 п. 2 ст. 262 НК РФ)
Затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору Отчисления на социальные нужды	Оплата труда работников, участвующих в НИОКР (подп. 2 п. 2 ст. 262 НК РФ) Если такие работники привлекаются также к деятельности, не связанной с НИОКР, оплата их труда учитывается пропорционально времени, в течение которого они выполняли научные исследования (п. 3 ст. 262 НК РФ)
Амортизация объектов основных средств и НМА, используемых при выполнении указанных работ	Амортизационные отчисления по основным средствам и НМА (за исключением зданий и сооружений), используемым для выполнения НИОКР (подп. 1 п. 2 ст. 262 НК РФ) Причем организации, применяющие нелинейный метод амортизации, по указанным объектам должны формировать отдельную подгруппу в составе амортизационной группы (п. 13 ст. 258 НК РФ)

Окончание

Бухгалтерский учет (п. 9 ПБУ 17/02)	Налоговый учет (п. 2 ст. 262 НК РФ)
Затраты на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других объектов основных средств и иного имущества Общехозяйственные расходы, в случае если они непосредственно связаны с выполнением данных работ Прочие расходы, непосредственно связанные с выполнением НИОКР, включая расходы по проведению испытаний	Другие расходы, непосредственно связанные с НИОКР, но не более 75% суммы оплаты труда работников, занятых в таких НИОКР (подп. 4 п. 2 ст. 262 НК РФ)
Нет правил	Отчисления на формирование фондов поддержки научной, научно-технической и инновационной деятельности, созданных в силу Закона о науке и государственной научно-технической политике (подп. 6 п. 2 ст. 262 НК РФ) Сумма таких отчислений не должна превышать 1,5% доходов от реализации, определяемых в соответствии со ст. 249 НК РФ

В период выполнения НИОКР все фактические расходы, связанные с их выполнением, накапливаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Если организация при выполнении НИОКР для собственных нужд получила *положительный результат*, который будет использоваться в производстве либо в управлении, то расходы на НИОКР принимаются к учету на счете 04 «Нематериальные активы», но в разном качестве, в зависимости от того, подлежит полученный результат правовой охране или нет.

Если результаты НИОКР оформлены документами, подтверждающими исключительное право организации (патентами, свидетельствами, другими охраняемыми документами, договором уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.), то их можно отнести к результатам интеллектуальной деятельности и учитывать в составе НМА на основании п. 4 ПБУ 14/2007.

Данный НМА принимается к учету по фактической (первоначальной) стоимости, определенной по состоянию на дату принятия его к бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 14/2007). Далее с учетом ПБУ 14/2007 определяется срок полезного использования актива, в течение которого его стоимость погашается посредством начисления амортизации.

Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, давшие положительный результат, могут не подлежать правовой охране и быть предназначены исключительно для собственных нужд организации (т.е. подлежат применению в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, либо для управленческих нужд организации). Расходы на проведение таких НИОКР, списанные в дебет счета 04, субсчет «Положительные результаты НИОКР», НМА не образуют и отражаются в учете организации в соответствии с ПБУ 17-02. В данном случае речь идет о положительных результатах, на которые у организации нет документов, подтверждающих наличие у нее исключительных прав на эти результаты.

После получения положительного результата, накопленные расходы списываются с кредита счета 08 в дебет счета 04, субсчет «Положительные результаты НИОКР».

Расходы на НИОКР, отраженные на счете 04, списываются на счета учета затрат в порядке, определенном ПБУ 17-02. Согласно п. 10 ПБУ 17-02 для целей бухгалтерского учета расходы по НИОКР, давшие положительный результат, списываются не единовременно, а постепенно в течение определенного срока, но не более пяти лет, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем завершения работ.

Пункт 11 ПБУ 17-02 устанавливает два способа списания расходов. 1) линейный; 2) списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Выбранный для списания метод организация должна применять в течение всего срока, пока результат НИОКР будет использоваться.

Расходы по НИОКР, давшие положительный результат, в бухгалтерском учете признаются расходами от обычных видов деятельности: Д 20, 23, 25, 26, 44 — К 04.

Отличия правил налогового учета списания расходов на НИОКР от правил, установленных ПБУ 17-02, показаны в табл. 3.3. Из-за различий в порядке списания расходов по НИОКР возникнут временные разницы, которые следует отразить согласно ПБУ 18-02.

Таблица 3.3

Учет списания расходов на НИОКР в бухгалтерском и налоговом учете

Порядок списания	Бухгалтерский учет (ПБУ 17/02)	Налоговый учет (ст. 262 НК РФ)
Списание в состав расходов начинается	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации (п. 10 ПБУ 17-02)	В периоде завершения исследований или разработок (или отдельных этапов работ) в сумме фактических затрат (абз. 5 п. 2 ст. 262 НК РФ)

Окончание

Порядок списания	Бухгалтерский учет (ПБУ 17/02)	Налоговый учет (ст. 262 НК РФ)
Способы списания	Два способа (п. 11 ПБУ 17/02) 1) линейный, 2) пропорционально объему продукции	Единовременно с применением коэффициента 1,5 (п. 7 ст. 262 НК РФ). Указанное правило относится только к расходам, указанным в подп. 1–5 п. 2 ст. 262 НК РФ.
Срок списания	Определяется организацией самостоятельно, но не более пяти лет (п. 11 ПБУ 17/02)	Единовременно

Организация вправе досрочно прекратить использование данного результата, если это экономически нецелесообразно. В бухгалтерском учете не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности расходы по НИОКР учитываются в составе прочих расходов (п. 15 ПБУ 17/02):

Д 91 К 04 — списана на прочие расходы часть расходов НИОКР при прекращении их использования.

Сделать это нужно в том отчетном периоде, на который приходится дата принятия решения о прекращении использования результатов данной работы (п. 15 ПБУ 17/02).

Таким образом, расходы на проведение НИОКР следует отражать на счете 08 до тех пор, пока не появятся основания для признания в учете НМА или результаты НИОКР не начнут использоваться в собственной деятельности.

Организация может принять решение о списании произведенных затрат на НИОКР в дебет счета 91. Однако при этом следует помнить, что если расходы по НИОКР в предшествовавших отчетных периодах были признаны прочими расходами, они не могут быть признаны внеоборотными активами в последующих отчетных периодах, т.е. не подлежат пересмотру (п. 8 ПБУ 17/02).

В состав прочих расходов отчетного периода без ограничения относятся расходы по НИОКР, *не давшие положительного результата*. Они включаются в состав прочих расходов в бухгалтерском учете (п. 7 ПБУ 17/02) и внереализационных расходов в налоговом учете (ст. 262 НК РФ):

Д 91 К 08.

Согласно налоговому учету организация использует право на применение коэффициента 1,5 к затратам на НИОКР независимо от полученного результата. При этом она должна по итогам налогового периода,

в котором завершены научные исследования, представить в налоговую инспекцию вместе с налоговой декларацией отчет о выполнении НИОКР (п. 8 ст. 262 НК РФ). Если организация не представит отчет о выполненных НИОКР, то применить коэффициент 1,5 она не сможет. В этом случае расходы на такие работы учитываются в размере фактических затрат.

Контрольные вопросы

1. Что понимают под нематериальными активами?
2. Каковы условия принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных?
3. Какими нормативными документами регулируется бухгалтерский учет НМА?
4. Как формируется первоначальная стоимость НМА?
5. Какие способы амортизации НМА вы знаете?
6. На каких счетах бухгалтерского учета отражается начисление амортизации НМА?
7. Какой счет бухгалтерского учета используется для отражения результата от выбытия НМА?
8. Что такое деловая репутация организации?
9. Как отражается отрицательная деловая репутация в бухгалтерском учете?
10. Как отражаются в учете расходы на НИОКР?

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

4.1. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

В процессе хозяйственной деятельности у организации могут временно высвободиться денежные средства, которые не требуются немедленно вкладывать в основную деятельность предприятия. Развитие финансовых рынков позволяет их вкладывать с целью получения дохода, т.е. инвестировать. Существующие возможности инвестирования различаются по степени доходности и риска. Среди наименее рискованных можно назвать вложения в банковские депозиты и государственные ценные бумаги. Возможны также инвестиции в уставные (складочные) капиталы других предприятий – как напрямую, так и путем приобретения их акций на вторичном фондовом рынке.

Финансовые вложения являются активами организации, которые предназначены для увеличения ее капитала посредством участия в других организациях или получения иных экономических выгод. В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 к финансовым вложениям относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги; ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования и пр.

К финансовым вложениям не относятся следующие активы (п. 3 ПБУ 19/02):

- собственные акции, выкупленные АО у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

■ вложения организации в недвижимое или иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;

■ драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и другие аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Финансовые вложения, как правило, обладают большей ликвидностью по сравнению с другими активами организации. Они дают возможность достаточно быстрого получения дохода, а следовательно, обеспечивают лучшую защиту свободных денежных средств организации от инфляции. Вместе с тем финансовые активы имеют разную степень инвестиционного риска. Инвестиционный риск заключается в отсутствии гарантированного фиксированного дохода, кроме того, существует возможность обесценения инвестированных организацией денежных средств вплоть до их полной утраты. Стоимость финансовых вложений подвержена рыночным колебаниям, которые обусловлены исключительно внешними факторами.

По срокам инвестирования финансовые вложения подразделяют на долго- и краткосрочные

К *долгосрочным* относятся финансовые вложения, срок возврата которых превышает один год. В их число входят вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, акции дочерних и зависимых организаций, иные акции, приобретенные в целях их удержания в течение неопределенного срока, облигации и другие долговые ценные бумаги, удерживаемые до погашения, если оно ожидается более чем через 12 месяцев. В данную категорию включаются займы, выданные на длительный срок (более 12 месяцев), по которым не предполагается уступка права требования. Вклады в совместную деятельность по договору хозяйственного товарищества также относятся к долгосрочным финансовым вложениям, так как денежные средства организации обычно отвлекаются на длительный срок.

Краткосрочными финансовыми вложениями являются вложения в депозиты, займы, облигации и другие ценные бумаги, срок погашения которых не превышает одного года (акции, приобретенные для дальнейшей перепродажи, краткосрочные ценные бумаги; долговые ценные бумаги, приобретенные для дальнейшей перепродажи; краткосрочные займы; займы, по которым предполагается уступка права требования).

Долгосрочные финансовые вложения могут быть переквалифицированы в краткосрочные и, наоборот, из кратко- в долгосрочные, при изменении их назначения и намерений в дальнейшем использовании

Для бухгалтерского учета финансовые вложения классифицируют по назначению, ликвидности и характеру отношений с получателем инвестиций.

По назначению финансовые вложения подразделяют на долевые и долговые. К *долевым финансовым вложениям* относятся акции и вклады в уставные (складочные) капиталы. *Долговые финансовые вложения* представляют собой заимствования на рынке денежных средств, необходимых эмитентам (должникам) для решения текущих и перспективных задач. Долговыми вложениями являются инвестиции в государственные облигации, облигации коммерческих организаций, депозитные сертификаты, предоставленные другим организациям займы.

По ликвидности (возможность в кратчайший срок превратить их в наличные денежные средства) финансовые вложения могут быть *легкоресалируемыми*. Приобретение их производится в интересах размещения временно свободных денежных средств организации на то время, пока не возникнет потребность в наличных денежных средствах. *Прочие финансовые вложения* приобретаются не только с целью хранения временно свободных денежных средств, но и для поддержания развития определенной предпринимательской деятельности либо коммерческих связей (эти финансовые вложения представляют собой помещение капитала в юридически самостоятельные организации на длительный срок).

По характеру отношений с получателем инвестиций различают финансовые вложения в дочерние общества, зависимые общества и прочие организации.

При принятии к учету активов в качестве финансовых вложений необходимо одновременное выполнение условий, определенных п. 2 ПБУ 19/02: наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих соответствующие права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права; переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.); способность организации приносить экономические выгоды (доход) в будущем в виде процентов, дивидендов или в виде прироста стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п.).

Финансовые вложения учитываются на активном счете 58 «Финансовые вложения». К счету 58 открываются следующие субсчета.

- 1 «Паи и акции»;
- 2 «Долговые ценные бумаги»;

- 3 «Предоставленные займы»,
- 4 «Вклады по договору хозяйственного товарищества».

Аналитический учет по счету 58 ведут по видам инвестиций. Организация самостоятельно выбирает единицу бухгалтерского учета каждого вида финансовых вложений, которая должна обеспечивать условия для формирования полной и достоверной информации о соответствующих финансовых вложениях, а также контроль за их наличием и движением. В зависимости от вида финансовых вложений единицей бухгалтерского учета могут быть серия, партия, однородная группа, договор (например, партия ценных бумаг одного вида, приобретенная у одного эмитента), вклад в уставный (складочный) капитал одной организации, предоставленный заем, банковский вклад. По принятым к бухгалтерскому учету государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете должна быть сформирована как минимум следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги и номер, серия и т.д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, общее количество, дата покупки, дата продажи или иного выбытия, место хранения.

Ценные бумаги, внесенные в счет вкладов в уставный (складочный) капитал другой организации, принимаются к учету по стоимости, согласованной всеми участниками этой организации. В основе этой стоимости лежит главным образом рыночная стоимость ценных бумаг. В соответствии с требованиями законодательства для определения денежной оценки ценных бумаг может быть привлечен независимый оценщик.

Ценные бумаги, полученные организацией безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости, под которой понимается цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. По прочим ценным бумагам первоначальной стоимостью считается определенная на дату принятия к учету денежная сумма, которая может быть получена в результате их продажи. Оценка этих ценных бумаг должна быть подтверждена документально или экспертным путем.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Она устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. Если ценные бумаги приобретены в обмен на другое имущество организации,

то их первоначальной стоимостью признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственного товарищества и общества по договору, признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре.

Основными первичными документами для учета операций с финансовыми вложениями являются: договор, акт приема-передачи, сертификат эмиссионной ценной бумаги, выписка со счета депо, выписка из реестра акционеров и др. Используется письменная форма договора, для некоторых видов договоров она обязательна. Договоры купли-продажи ценных бумаг должны быть зарегистрированы в установленном порядке в специализированных компаниях. В условиях договора стороны определяют основные права и обязанности, возникающие по сделке: стоимость, порядок оплаты и передачи предмета договора, сроки, форс-мажорные обстоятельства и т.д. Акт приема-передачи является документом, свидетельствующим о передаче материальных ценностей от одного лица другому. Факт передачи и получения заверяется подписями ответственных лиц с каждой стороны и скрепляется печатями юридических лиц. Как правило, акт приема-передачи составляется в соответствии с заключенным договором и содержит подробные характеристики передаваемого имущества. Например, в акте приема-передачи векселя указывается его эмитент, вексельная сумма, серия и номер векселя, дата и место погашения. Сертификат эмиссионной ценной бумаги может иметь место при операциях с документарными ценными бумагами, т.е. такими, которые существуют в виде документа. При документарной форме эмиссионных ценных бумаг сертификат и решение о выпуске ценных бумаг являются документами, удостоверяющими права, закрепленные ценной бумагой.

Сертификат эмиссионной ценной бумаги — документ, выпускаемый эмитентом и удостоверяющий совокупность прав на указанное в сертификате количество ценных бумаг. Владелец ценных бумаг имеет право требовать от эмитента исполнения его обязательств на основании такого сертификата. Сертификат эмиссионной ценной бумаги должен содержать следующие обязательные реквизиты: полное наименование эмитента и его юридический адрес, вид ценных бумаг, государственный регистрационный номер эмиссионных ценных бумаг, порядок размещения эмиссионных ценных бумаг, обязательство эмитента обеспечить права владельца при соблюдении владельцем требований законодательства Российской Федерации; указание количества эмиссионных ценных бумаг, удостоверенных этим сертификатом; указание общего

количества выпущенных эмиссионных ценных бумаг с данным государственным регистрационным номером; указание на то, выпущены ли эмиссионные ценные бумаги в документарной форме с обязательным централизованным хранением или в документарной форме без обязательного централизованного хранения; указание на то, являются ли эмиссионные ценные бумаги именными, ордерными или на предъявителя; печать эмитента; подписи руководителей эмитента и подписи лица, выдавшего сертификат; другие реквизиты, предусмотренные законодательством Российской Федерации для конкретного вида ценных бумаг. Обязательным реквизитом сертификата именной эмиссионной ценной бумаг является имя (наименование) ее владельца.

В документарной форме могут существовать следующие ценные бумаги: акции и облигации предприятий, векселя, государственные облигации и др. Оформление векселей имеет свои особенности. *Простой вексель* должен содержать: наименование «вексель», включенное в самый текст и выраженное на том языке, на котором этот документ составлен; простое и ничем не обусловленное обещание уплатить определенную сумму, указание срока платежа, указание места, в котором должен быть совершен платеж, наименование того, кому или приказу кого платеж должен быть совершен; указание даты и места составления векселя; подпись того, кто выдает документ (векселедателя). *Переводной вексель* должен содержать: наименование «вексель», включенное в самый текст документа и выраженное на том языке, на котором этот документ составлен; простое и ничем не обусловленное предложение уплатить определенную сумму; наименование того, кто должен платить (плательщика); указание срока платежа, указание места, в котором должен быть совершен платеж; наименование того, кому или по приказу кого платеж должен быть совершен; указание даты и места составления векселя; подпись того, кто выдает вексель (векселедателя).

Часть обращающихся на рынке ценных бумаг существует в бездокументарной форме, т.е. владельцы таких бумаг не могут их получить «на руки» в виде документа. Информация о переходе права собственности на подобные бумаги поступает предприятию в виде выписок из реестра или выписок со счета депо, поскольку права правообладателей на эмиссионные ценные бумаги бездокументарной формы выпуска удостоверяются в системе ведения реестра — записями на счетах правообладателей у держателя реестра или в случае учета прав на ценные бумаги в депозитарии — записями по счетам депо в депозитариях.

Выписка со счета депо включает в себя: реквизиты счета депо и депозитария, сведения о ценной бумаге (количество, характери-

стики), наименование владельца, дату перехода права собственности, сведения о документе, на основании которого произошла смена владельцев.

Выписка из реестра предоставляется на конкретную дату по требованию держателя бумаг и содержит информацию о реестродержателе, владельце, количестве ценных бумаг, характеристики ценных бумаг. Выписка заверяется подписью должностного лица и печатью реестродержателя. В бездокументарной форме могут существовать эмиссионные ценные бумаги предприятий (акции, облигации) и государства.

Для того чтобы приобретенные ценные бумаги были зачислены на счет 58, необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- они должны находиться под контролем организации в результате прошлых событий ее деятельности. Это означает, что именно данная организация будет получать экономические выгоды и может ограничить доступ других лиц к этим выгодам;
- к организации должны перейти финансовые риски, в частности изменения цены, ликвидности;
- они должны обладать способностью приносить организации экономические выгоды в будущем (в виде дивидендов, процентов, роста стоимости ценных бумаг и т.д.).

Момент перехода права собственности на ценные бумаги определяется законодательством Российской Федерации и зависит от вида ценных бумаг, а также от способа их хранения и учета. Так, моментом перехода права собственности на именную документарную акцию при хранении в депозитарии является внесение приходной записи по счету депо приобретения. Соответственно моментом перехода права собственности на именную документарную акцию при учете в системе ведения реестра является получение приобретателем сертификата акций (после внесения приходной записи по его лицевому счету).

С точки зрения инвестора существует несколько оценок приобретенных ценных бумаг. *Номинальная стоимость* – это цена, указанная на бланке ценной бумаги. *Рыночная стоимость* представляет собой цену, по которой они могут покупаться и продаваться на рынке. *Учетная стоимость* – это стоимость, по которой ценная бумага отражается в бухгалтерском учете организации в данный момент времени. При этом различают *первоначальную* стоимость ценных бумаг, стоимость по которой ценная бумага принимается к бухгалтерскому учету, и *последующую* учетную оценку, определяемую организацией на протяжении всего периода признания данного актива в бухгалтерском учете.

4.2. УЧЕТ ПРИОБРЕТЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Формирование первоначальной стоимости финансовых вложений в зависимости от способа поступлений

Вид поступления	Документ	Определение первоначальной стоимости	Нормативный документ
Приобретение за плату (за счет собственных денежных средств)	Договор купли-продажи, договор с посредником, отчет посредника, договор на информационно-консультационные услуги	Сумма всех произведенных затрат	Пункт 9 ПБУ 19 02
Приобретение за плату (за счет заемных денежных средств)	То же	Сумма всех произведенных затрат, сумма процентов по заемным средствам до принятия к учету финансовых вложений	Пункт 9 ПБУ 19 02
Получение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	Акт приема-передачи ценных бумаг	Согласованная стоимость	Пункт 13 ПБУ 19 02
Безвозмездное получение	Договор дарения, акт приема-передачи ценных бумаг	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету ценных бумаг (для ценных бумаг по которым имеется рыночная стоимость) Стоимость возможной реализации ценных бумаг на дату принятия их к учету (для ценных бумаг по которым рыночная стоимость не рассчитывается)	Пункт 13 ПБУ 19 02
Получение в качестве расчетного средства	Договор поставки, акт приема-передачи ценных бумаг	Фактическая стоимость активов, переданных организации в обмен на полученные ценные бумаги	Пункт 14 ПБУ 19 02

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации по налогам и сборам). Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу; суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений, иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Пример 4.1. ООО «Успех» приобретает за счет собственных средств финансовые вложения в виде 10 акций АО «Русь» через посредника. Стоимость акций составляет 15 000 руб., комиссионное вознаграждение посредника – 480 руб., в том числе НДС (18%) – 73 руб. Имеется счет-фактура фирмы ООО «Брокер» на оказание консультационных услуг в сумме 150 руб., в том числе НДС (18%) – 23 руб. Приобретенные акции приняты на учет ООО «Успех» по первоначальной стоимости, момент приобретения ценных бумаг совпадает с моментом перехода права собственности, оплата приобретенных финансовых вложений и консультационных услуг произведена с расчетного счета.

В бухгалтерском учете ООО «Успех» должны быть сделаны следующие записи:

Д 58-1 К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 15 000 руб. получено право собственности на приобретенные акции,

Д 58-1 – К 76 407 руб. – начислено комиссионное вознаграждение посредника,

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит 76 – 73 руб. – начислен НДС по услугам посредника,

Д 58-1 – К 76 – 127 руб. начислена стоимость консультационных услуг,

Д 19 К 76 23 руб. начислен НДС по консультационным услугам.

Таким образом, на счете 58-1 собирается первоначальная стоимость финансовых вложений 15 534 руб. (15 000 руб. + 407 руб. + 127 руб.)

Д 76 – К 51 «Расчетные счета» – 15 534 руб. – перечислены денежные средства в оплату приобретенных акций

Если организацией приобретаются финансовые вложения за счет заемных средств, то необходимо руководствоваться ПБУ 9/99 и Поло-

жением по бухгалтерскому учету «Учет кредитов и займов» 15 2008, утвержденным приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 107н (далее — ПБУ 15/2008) в части учета процентов по заемным средствам, израсходованным на приобретение финансовых вложений.

Расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия к бухгалтерскому учету, включаются в первоначальную стоимость финансовых вложений, при постановке на учет данных активов сумма процентов по заемным средствам относится на прочие расходы организации-заемщика (см. пример 4.2).

Пример 4.2. ООО «Успех» приобретает за счет заемных средств — краткосрочной ссуды банка в сумме 45 000 руб. (сумма ежемесячных процентов по банковской ссуде составляет 750 руб.) — 100 акций АО «Русь» через посредника. Стоимость акций равна 40 000 руб., комиссионное вознаграждение посредника — 720 руб., в том числе НДС по услугам посредника (18%) — 110 руб. Приобретенные акции приняты на балансовый учет.

В бухгалтерском учете ООО «Успех» должны быть сделаны следующие записи.

- Д 51 К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» — 45 000 руб. отражена задолженность по полученному краткосрочному займу.
- Д 76 — К 51 — 40 000 руб. перечислена предоплата за акции.
- Д 76 — К 66 — 750 руб. начислены проценты по банковской ссуде.
- Д 19 К 76 — 110 руб. начислен НДС по услугам посредника.
- Д 66 К 51 750 руб. — уплачены проценты по банковской ссуде за прошлый месяц.
- Д 58 К 76 40 000 руб. отражена стоимость приобретенных ценных бумаг.
- Д 58 К 76 600 руб. — отражена стоимость комиссионного вознаграждения.
- Д 58 К 76 750 руб. сумма процентов по заемным средствам включена в первоначальную стоимость финансовых вложений.
- Д 91 «Прочие доходы и расходы» К 76 750 руб. — сумма процентов после постановки акций на учет включена в состав прочих расходов.

Денежные средства, вложенные в уставный (складочный) капитал другой организации, отражаются по дебету счета 58 (субсчет «Паи и акции») и кредиту счетов учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета») в зависимости от формы и валюты оплаты, а также в корреспонденции со счетами учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Пример 4.3. Организация стала участником ООО и оплатила вклад в размере 10 000 руб. со своего расчетного счета. Это будет отражено проводкой Д 58, субсчет «Паи и акции» К 51 10 000 руб.

Передача в уставные (складочные) капиталы других организаций основных средств, НМА, оборудования отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и по кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке» (по остаточной стоимости). Сумма НДС, подлежащая восстановлению при передаче имущества в качестве вклада в уставный капитал других организаций (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ), включается в первоначальную стоимость финансовых вложений.

Существует форма вклада в уставный (складочный) капитал других организаций как передача права пользования на основные средства. Это право отличается от права собственности тем, что ограничивает возможность распоряжения имуществом без согласия собственника и дает ему право на участие в прибыли от использования этого имущества. При передаче основных средств они не отражаются на счете 58. Объект продолжает числиться на счете 01 обособленно как переданный в пользование. На этот объект продолжают начислять амортизацию, но относят ее не в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», а в дебет счета 91-2 «Прочие расходы», отражая затраты на инвестиции и уменьшая на эти суммы доходы, полученные от участия в уставном (складочном) капитале другого предприятия. Вложение в уставные (складочные) капиталы других предприятий материальных оборотных средств отражается так же, как вложение основных средств, НМА, оборудования.

Ценные бумаги, внесенные в счет вкладов в уставный (складочный) капитал другой организации, принимаются к учету по стоимости, согласованной всеми участниками этой организации. В основе этой стоимости лежит в основном рыночная стоимость ценных бумаг. В соответствии с требованиями законодательства для определения денежной оценки ценных бумаг может быть привлечен независимый оценщик. Ценные бумаги, полученные организацией безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости, рассчитанной организатором торговли (биржей) на рынке ценных бумаг. По прочим ценным бумагам первоначальной стоимостью считается определенная на дату принятия к учету денежная сумма, которая может быть получена в результате их продажи. Оценка этих ценных бумаг должна быть подтверждена документально или экспертным путем.

Поступление вкладов учредителей в виде финансовых вложений учитывается по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставной (складочный) капитал», в корреспонденции со счетом 58.

Пример 4.4. В оплату акций при учреждении АО учредителем внесены 1000 акций другого предприятия номинальной стоимостью 150 руб. каждая на общую сумму 150 000 руб., которая согласована всеми учредителями и подтверждена независимым оценщиком. Эта стоимость соответствует размеру вклада данного участника.

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие записи

Д 75 — К 80 «Уставной капитал» — 150 000 руб. отражено формирование уставного капитала согласно учредительным документам,
Д 58 — К 75 150 000 руб. — внесенные учредителем акции приняты к учету в составе финансовых вложений

Отражение затрат на приобретение акций по дебету счета 58-1 можно проводить только по документам, подтверждающим факт приобретения акций.

Если ценные бумаги приобретены в обмен на другое имущество организации, то их первоначальной стоимостью признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

В соответствии с п. 14 ПБУ 19/02 первоначальная стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости переданных или подлежащих передаче ей активов. Стоимость переданных активов устанавливается исходя из цены, по которой организация, получающая в качестве оплаты финансовые вложения, в сравнимых обстоятельствах обычно определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности определения стоимости передаваемых активов величина стоимости финансовых вложений, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах могут быть приобретены аналогичные финансовые вложения.

Пример 4.5. В оплату за отгруженную продукцию, договорная цена которой составляет 340 000 руб. (включая НДС (18%) — 51 864 руб.), организация получила от покупателя облигации, обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг. Номинальная стоимость полученных облигаций составила 400 000 руб.

В бухгалтерском учете эту операцию отражают следующей проводкой

Д 58 — К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 340 000 руб.

В настоящее время менее рискованным вложением средств по сравнению с уставным капиталом других предприятий является вложение в облигации, и прежде всего в те, гарантом по которым выступает государство. *Облигация* — это ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств на сумму, указанную в облигации. Владелец облигации наделяется правом в установленный срок получить номинальную стоимость облигации и фиксированный процент. В условиях выпуска может быть установлена выплата процентов равными платежами до установленного в облигации срока (срока погашения). Такие облигации называются *купонными*. Доход по ним выплачивается путем оплаты купонов (отрывных частей облигации). Облигации могут быть *именными* и *«на предъявителя»*. В зависимости от сроков погашения облигации делятся на *долго-* и *краткосрочные*. *Долгосрочные* имеют срок погашения более одного года, а *краткосрочные* — менее одного года. Приобретенные облигации заносятся в специальный реестр с указанием номеров и размера процентов по ним. Облигации с копией реестра хранятся в кассе предприятия. Они учитываются по фактической стоимости приобретения на счете 58, к которым открываются соответствующие субсчета.

Приобретение облигаций оформляют сначала записью

Д 76, субсчет «Приобретение облигаций» — К счетов учета денежных средств (50, 51, 52)

в зависимости от формы и валюты оплаты, счетов учета расчетов (60, 76). Затем, когда все затраты на приобретение облигаций учтены, делают бухгалтерскую запись

Д 58, субсчет «Облигации» в зависимости от срока погашения (долго- или краткосрочные) — К 76, субсчет «Приобретение облигаций».

Необходимо вести аналитический учет в разрезе долго- и краткосрочных облигаций.

Приобретение облигаций, номинал которых выражен в иностранной валюте, отражается в учете в рублевом эквиваленте по официальному курсу, действующему на день совершения операции.

Затраты организации на приобретение облигаций в большинстве случаев не совпадают с их номинальной стоимостью. Если облигация бескупонная (не предполагаются выплаты процентов до ее погашения), то она продается по цене ниже номинала (суммы подлежащей уплате при погашении). Купонная облигация продается по цене выше номинальной, так как в цену включается сумма будущих процентных платежей. Разница между номиналом и фактическими затратами на приобретение облигаций, других аналогичных ценных бумаг (например, векселей)

должна быть отнесена на результаты хозяйственной деятельности в течение срока их обращения. Первым вариантом учета этой разницы является ее списание ежемесячно равными долями в течение всего срока, остающегося до погашения ценных бумаг и возврата вложенных средств. Цель списания — уравнивать номинальную и учетную стоимость облигации к моменту погашения.

Пример 4.6. Организация приобрела облигации номинальной стоимостью 800 000 руб., цена приобретения составляет 1 000 000 руб., со сроком погашения 10 лет и доходом в 10% годовых (т.е. ежегодный процентный доход равен 80 000 руб.)

Определим ежегодную сумму списания на результаты хозяйственной деятельности организации в течение срока обращения облигаций

Разница между номинальной стоимостью и ценой приобретения составляет 200 000 руб. Ежегодно необходимо списывать 20 000 руб. (200 000 руб. : 10 лет) из 80 000 руб. дохода по облигациям (60 000 руб. относится непосредственно на финансовый результат)

При продаже или погашении купонных облигаций отдельно определяется доход, полученный от продажи (погашения) купона (купонный доход), и отдельно финансовый результат от выбытия ценной бумаги и.

При наличии на момент продажи или погашения облигации уплаченного процента (дохода), учтенного в момент получения на счете финансовых вложений, полученные проценты (доход) отражаются по кредиту счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Средства полученные и затраты, произведенные по облигационным процентам (доходам)» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы». Разница между полученным и уплаченным процентом (доходом) по каждому отдельному выпуску облигации подлежит списанию со счета 58, субсчет «Средства полученные и затраты, произведенные по облигационным процентам (доходам)» на счет 99 «Прибыли и убытки» в день реализации или погашения облигации.

Пример 4.7. Организацией был приобретен пакет облигаций на общую сумму 115 000 руб. При этом уплаченный при покупке продавцу облигаций процентный доход составил 25 000 руб. В момент продажи процентный доход, полученный с покупателя, был равен 30 000 руб. Общая стоимость проданного пакета облигаций — 125 000 руб.

Определим общий и процентный доход от продажи облигаций, а также доход от выбытия ценных бумаг.

Общий доход от продажи облигаций — 10 000 руб. (125 000 руб. — 115 000 руб.), в том числе процентный доход — 5000 руб. (30 000 руб. — 25 000 руб.), доход от выбытия ценных бумаг — 5000 руб.

Организация может кредитовать другие предприятия и организации не только путем приобретения их облигаций, но и путем заключения договоров займа, а также приобретая их векселя и иные долговые обязательства. *Вексель* — это ценная бумага строго установленной формы, удостоверяющая ничем не обусловленное обязательство векселедателя или иного указанного в нем плательщика выплатить по наступлении предусмотренного срока указанную в векселе сумму. В зависимости от срока, на который предоставляются денежные средства, займы делятся на краткосрочные (не более одного года) и долгосрочные (более одного года). Займы учитываются на счете 58-3 «Предоставленные займы», который открывается к счету 58 «Финансовые вложения». Необходимо вести аналитический учет в разрезе предоставленных кратко- и долгосрочных займов.

Пример 4.8. Предприятие передало своему партнеру 300 000 руб. по договору займа, заключенному на один год. Это будет отражено следующей проводкой

Д 58-3 К 51 — 300 000 руб.

Что касается процентных платежей по займам, то их учитывают по мере возникновения у заемщика обязательства их выплатить и относят в дебет счета 58 и кредит счета 91. Поступление средств в счет погашения займов отражается в зависимости от формы и валюты платежа по дебету счетов 50, 51, 52 и кредиту счета 58 в зависимости от срока займа.

4.3. ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Согласно п. 18 ПБУ 19/02 первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к учету организацией, может изменяться. Для целей отражения последующей оценки они подразделяются на финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость определяется, и финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется. К первой группе финансовых вложений при отражении их в отчетности применяется правило оценки по рыночной стоимости. Если рыночная стоимость финансовых вложений ниже (выше) учетной (первоначальной) стоимости, то необходимо произвести корректировку данной статьи.

Пример 4.9. ООО «Гарант» имеет на балансе по состоянию на 1 января 20__ г. 200 акций АО «Рондо» по первоначальной стоимости 600 руб за акцию на общую сумму 120 000 руб. Котировка данных акций регулярно публикуется. По состоянию на 31 марта 20__ г. рыночная стоимость этих акций понизилась и составила 430 руб за акцию. В бухгалтерской отчетности данные акции должны быть показаны по рыночной стоимости (430 руб за акцию). По состоянию на 31 июня 20__ г. рыночная стоимость имеющихся на балансе акций возросла и составила 700 руб за акцию.

Бухгалтерские записи, отражающие переоценку финансовых вложений, производят следующим образом. По состоянию на 31 марта 20__ г. сумма превышения первоначальной стоимости над рыночной стоимостью акции составит $(600 \text{ руб.} - 430 \text{ руб.}) \times 200 \text{ акции} = 34\,000 \text{ руб.}$ В этом случае делают проводку

Д 91 К 58 — 34 000 руб.

По состоянию на 31 июня 20__ г. сумма превышения рыночной цены над первоначальной стоимостью составит $(700 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.}) \times 200 \text{ акций} = 20\,000 \text{ руб.}$ В этом случае оформляют следующую проводку.

Д 58 К 91 — 20 000 руб.

Для целей налогообложения акции, которые обращаются на рынке ценных бумаг, не переоцениваются. Сумму уценки, которую провели в связи со снижением стоимости акций, в состав расходов не включают (п. 46 ст. 270 НК РФ), следовательно, сумму дооценки не учитывают в доходах (подп. 24 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Ценные бумаги, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, учитываются и отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости. Исключение составляют только долговые ценные бумаги. По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока обращения равномерно по мере причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты. Данный способ оценки должен быть закреплен в учетной политике организации.

Пример 4.10. ООО «Успех» приобрело облигации АО «Рондо» на вторичном рынке через посредника. По данным ценным бумагам текущая рыночная стоимость не определяется. Первоначальная стоимость приобретенных облигаций составляет 6000 руб. Номинальная стоимость приобретенных облигаций — 14 000 руб. Срок обращения облигаций — 12 месяцев. В бухгалтерском учете ежемесячно отражается доведение первоначальной учетной стоимости до номинала $[(14\,000 \text{ руб.} - 6000 \text{ руб.}) / 12 \text{ мес.} = 667 \text{ руб.}]$ следующей проводкой

Д 58 — К 91 — 667 руб.

Вместе с тем реальная стоимость акций, которые не обращаются на организованном рынке ценных бумаг, может снижаться. Организация должна следить за этим процессом, для этого на конец отчетного периода определяют расчетную стоимость акций. Для этого необходимо разделить стоимость чистых активов, принадлежащих эмитенту акций, на общее количество акций. Информацию о чистых активах, в том числе о размере чистых активов на одну акцию, эмитент приводит в своей бухгалтерской отчетности.

Ценные бумаги, полученные организацией безвозмездно, рыночная стоимость которых определяется на рынке ценных бумаг, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости приобретения. Для ценных бумаг, по которым организатором торговли рыночная цена не рассчитывается, первоначальная стоимость будет представлять собой сумму денежных средств, которую организация могла бы получить в результате продажи этих ценных бумаг по состоянию на дату их принятия к бухгалтерскому учету. Если ценные бумаги, полученные безвозмездно, предполагается перепродать, то следует включить их стоимость в состав прочих доходов с отнесением в кредит счета 91 организации в том отчетном периоде, когда эти ценные бумаги будут ею проданы. Если ценные бумаги представляют собой долгосрочные инвестиции, то их стоимость организация может включить в состав прочих доходов на дату получения права собственности на эти бумаги.

Пример 4.11. ООО «Привет» получило безвозмездно от физического лица 50 акций номинальной стоимостью по 2000 руб., которые организация получила от физического лица. Данные акции обращаются на организованном рынке ценных бумаг. Текущая рыночная стоимость одной акции на дату принятия их к бухгалтерскому учету составила 2200 руб. В бухгалтерском учете необходимо сделать следующую запись

Д 58 К 91 – 110 000 руб. (2200 руб. × 50 акций)

Дивиденды, получаемые организацией по принадлежащим акциям, являются прочими доходами этой организации. Размер выплачиваемых дивидендов и порядок их выплаты объявляются решением общего собрания акционеров. На основе этого решения организация может отразить их по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по дивидендам и другим доходам» и кредиту счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы». Если этот вид деятельности является для организации основным, то учет дивидендов ведется на счете 90 «Продажи». Фактическое поступление денежных средств отражается по дебету счета 51 в корреспонденции с кредитом

счета 76 На сумму налога на доходы, уплачиваемого АО за перечисленные дивиденды, делается запись по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 76. И одновременно эта же сумма отражается по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

4.4. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Под **обесценением финансовых вложений**, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, понимают устойчивое существенное снижение их стоимости ниже экономической выгоды, которую организация предполагает получить при обычных условиях деятельности. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения. Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий: на отчетную дату и предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости; в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения; на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений. Примерами таких ситуаций является появление у организации — эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности организации, признаков банкротства; совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже учетной стоимости; отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

На основе анализа состояния рынка ценных бумаг и ценных бумаг, принадлежащих организации, выявляются те из них, по которым имеет место или возможно обесценение. Такой анализ проводится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря, также этот анализ можно проводить при составлении промежуточной отчетности. Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация создает резерв под обе-

сценение финансовых вложений на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью этих финансовых вложений.

Обязанность создавать резерв под обесценение финансовых вложений предусмотрена в п. 38 ПБУ 19/02 и ПБУ 21/2008, но вместе с тем в учетной политике организация должна указать порядок определения расчетной стоимости ценной бумаги.

Учет резервов под обесценение финансовых вложений ведется на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Аналитический учет по субсчету «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» ведется по каждому созданному резерву. Создание резерва отражается по дебету счета 91 и кредиту счета 59. При этом учетная стоимость финансовых вложений, которая числится на счете 58, не меняется. В бухгалтерском балансе отражается расчетная стоимость финансовых вложений, которая образуется как разница учетной стоимости финансовых вложений и резерва под обесценение финансовых вложений.

Пример 4.12. На балансе организации за 2012 г. отражено 150 акций, по которым можно определять текущую рыночную стоимость. Первоначальная их стоимость составляет 3 млн руб. (15 000 руб. за акцию). На день составления бухгалтерского отчета по состоянию на 31 декабря 2012 г. рыночная стоимость акций составила 12 тыс. руб. за акцию. В связи с этим организация создаст резерв под обесценение акций в сумме 450 000 руб. (3000 руб. × 150 акций). Это отражают следующие проводкой.

Д 91 К 59 – 450 000 руб.

В бухгалтерском балансе будет показана рыночная стоимость акций – 12 000 руб. за акцию.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение вложений в ценные бумаги, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются, при составлении бухгалтерского баланса, на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года

Д 59 К 91.

В налоговом учете резерв под обесценение ценных бумаг могут создавать только профессиональные участники рынка ценных бумаг (п. 10 ст. 270 НК РФ). Остальные организации резерв формируют только в бухгалтерском учете. В связи с этим между данными бухгалтерского и налогового учета возникает постоянная разница и соответствующее ей постоянное налоговое обязательство. Если расчетная цена возрастет,

то сумме восстановленного резерва будет соответствовать постоянный налоговый актив.

4.5. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Выбытие финансовых вложений признается на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету, приведенных в п. 2 ПБУ 19/02. Принятые к бухгалтерскому учету финансовые вложения могут быть проданы, погашены, переданы безвозмездно, внесены в уставный (складочный) капитал других организаций, переданы в счет вклада по договору простого товарищества и т.д. Поступления от продажи финансовых вложений в соответствии с ПБУ 9/99 признаются прочими доходами. Прочие доходы отражаются по кредиту счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов. При этом в дебет счета 91-2 списывается стоимость реализованных вложений в корреспонденции со счетом 58. В соответствии с п. 26 ПБУ 19-02 определены следующие способы оценки финансовых вложений, по которым не определяется рыночная стоимость, по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений, по средней первоначальной стоимости; по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО, от англ. *first in — first out* — первым пришел — первым ушел) (табл. 4.2).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится из допущения последовательности применения учетной политики.

Стоимость выбытия финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость определяется, рассчитывается исходя из последней оценки (см. пример 4.13)

Таблица 4.2

Способы оценки финансовых вложений при выбытии

Способ выбытия	Документ	Виды финансовых вложений	
		Рыночная цена определяется	Рыночная цена не определяется
Продажа на вторичном рынке	Договор купли-продажи, акт приема-передачи	Исходя из последней рыночной цены	1 По стоимости каждой единицы 2 По средней первоначальной стоимости 3 По способу ФИФО

Окончание

Способ выбытия	Документ	Виды финансовых вложений	
		Рыночная цена определяется	Рыночная цена не определяется
Передача в уставный (складочный) капитал	Акт приема-передачи	То же	По первоначальной стоимости
Безвозмездная передача	Договор дарения, акт приема-передачи	— + —	Исходя из рыночной стоимости аналогичного финансового актива, но не ниже первоначальной стоимости
Оплата поставленных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг	Договор поставки, акт приема-передачи ценных бумаг	— + —	Исходя из стоимости переданных активов

Пример 4.13. В январе 20__ г. ООО «Рондо» приобрело 1700 акций, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, по 130 руб. за штуку при номинальной цене 100 руб. В соответствии с учетной политикой последующая оценка проводится ежеквартально. По состоянию на 31 марта 20__ г. цена составила 150 руб.

20 апреля 20__ г. продано 500 акций по цене 160 руб. за акцию.

В бухгалтерском учете эти операции отражают следующими записями:

В январе:

Д 76 — К 51 — 221 000 руб. (1700 × 130) — оплачена продавцу стоимость акций согласно договору,

Д 58-1 — К 76 — 221 000 руб. — полученные акции приняты к учету.

На 31 марта:

Д 58-1 — К 91-1 — 34 000 руб. — отражена разница между текущей рыночной стоимостью акций и их предыдущей оценкой (150 руб. × 1700 шт. — 221 000 руб.).

На 20 апреля:

Д 76 — К 91-1 — 80 000 руб. (500 шт. × 160 руб.) — отражена задолженность по оплате акций,

Д 51 — К 76 — 80 000 руб. — получены денежные средства,

Д 91-2 — К 58-1 — 75 000 руб. (500 шт. × 150 руб.) — списана стоимость проданных акций по последней оценке,

Д 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — К 99 «Прибыли и убытки» — 5000 руб. (80 000 руб. × 75 000 руб.) — заключительными оборотами апреля списано сальдо прочих доходов и расходов на счет прибылей и убытков.

Для того чтобы определить налогооблагаемый доход от продажи акций, которые обращаются на организованном рынке, нужно сравнить полученную выручку с доходом исходя из рыночной цены. На дату, когда организация реализовала акции, определяют минимальную и максимальную цену сделок на организованном рынке по аналогичным ценным бумагам. Если цена выше минимальной, налогооблагаемая база от операции будет определяться исходя из цены договора, в противном случае доход определяется на основании минимальной цены (п. 5 ст. 280 НК РФ).

При выбытии ценных бумаг, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, их стоимость может рассчитываться одним из трех способов, перечисленных выше. При применении способа оценки по первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений аналитический учет должен обеспечить возможность получения информации о стоимости приобретения каждой единицы финансовых вложений. Применение способа средней первоначальной стоимости предполагает расчет средней стоимости, приходящейся на одну единицу выбывающих финансовых вложений. Расчет средней первоначальной стоимости производится по каждому виду финансовых вложений.

Пример 4.14. По состоянию на 1 июля 20__ г у ООО «Рондо» на балансе числились акции в количестве 800 шт. по цене 80 руб. за акцию на общую сумму 64 000 руб.

12 июля 20__ г ООО «Рондо» приобрело 100 акций по цене 95 руб. на общую сумму 9500 руб.

25 июля были приобретены еще 500 акций по цене 130 руб. на общую сумму 65 000 руб.

28 июля ООО «Рондо» продало 400 акций

Определим среднюю стоимость одной акции

Средняя стоимость одной акции после приобретения 100 акций составит 82 руб. $[(64\,000 \text{ руб.} + 9500 \text{ руб.}) : (800 \text{ шт.} + 100 \text{ шт.})]$.

Средняя стоимость одной акции после этого приобретения 500 акций составит 98,9 руб. $[(64\,000 \text{ руб.} + 9500 \text{ руб.} + 65\,000 \text{ руб.}) : (800 \text{ шт.} + 100 \text{ шт.} + 500 \text{ шт.})]$.

Выручка от продажи акций составила 39 560 руб. $(400 \text{ акций} \times 98,9 \text{ руб.})$

Оценка ценных бумаг при способе ФИФО основана на допущении, что ценные бумаги продаются в течение месяца в последовательности их поступления (приобретения), т.е. ценные бумаги, первыми поступившие в продажу, должны быть оценены по первоначальной стоимости первых по времени приобретения с учетом стоимости

ценных бумаг, имеющихся на начало месяца. При применении этого способа оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по фактической стоимости последних по времени приобретения, а в стоимости продажи (выбытия) ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретения. Стоимость выбывающих ценных бумаг определяется путем вычитания из суммы стоимости остатков ценных бумаг на начало месяца и стоимости, поступивших за месяц ценных бумаг, стоимости остатков ценных бумаг на конец месяца.

Воспользуемся условиями примера 4.14 По состоянию на 1 июля 20__ г у ООО «Рондо» на балансе числились акции в количестве 800 шт по цене 80 руб. за акцию на общую сумму 64 000 руб.

12 июля 20__ г ООО «Рондо» приобрело 100 акций по цене 95 руб. на общую сумму 9500 руб.

25 июля были приобретены еще 500 акций по цене 130 руб. на общую сумму 65 000 руб.

28 июля ООО «Успех» продало 400 акций

Определим выручку от реализации акций, а также стоимость остатка акции и одной акции на конец месяца.

Выручка от реализации акций составила 32 000 руб. (400 акций $\times$ $\times$ 80 руб.). Стоимость остатка на конец месяца 64 000 руб. + 9500 руб. + + 65 000 руб. – 32 000 руб. = 106 500 руб. (стоимость одной акции 106 500 руб. / 1000 акций = 106,5 руб.).

Операции по продаже ценных бумаг (акций, облигаций) отражаются по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Задолженность покупателя за проданные ценные бумаги отражают бухгалтерской записью

Д 62 К 91.

Одновременно учетная стоимость реализуемых ценных бумаг отражается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Принадлежащие организации-инвестору акции могут быть по решению общего собрания разделены или консолидированы. В первом случае акции этой организации заменяются несколькими другими меньшего номинала. Во втором случае акции прежних выпусков обмениваются на меньшее число новых акций с увеличенным номиналом. При этом доля участия инвестора не изменяется. В бухгалтерском учете не ведутся записи, кроме записей по аналитическим счетам, которые отражают выпускные данные каждой группы акций.

Для того чтобы определить доход по акциям, которые не обращаются на организованном рынке, необходимо определить минимально возможную цену реализации, которую сравнивают с фактической.

Эту цену можно рассчитать исходя из операций с аналогичными активами на организованном рынке ценных бумаг (подп. 1 и 2 п. 6 ст. 280 НК РФ). В случае отсутствия аналогичных сделок, фактическую цену реализации сравнивают с расчетной. Если разница между фактической ценой реализации и расчетной ценой не превышает 20%, доход определяется исходя из фактической цены. Если организация определяет расчетную цену акции самостоятельно, используемый метод оценки нужно закрепить в учетной политике организации (п. 6 ст. 280 НК РФ).

Для целей налогообложения прибыли убытки от реализации ценных бумаг признаются в особом порядке (п. 10 ст. 280 НК РФ). Так, убыток, полученный от операций с ценными бумагами по итогам года, переносят на будущее в соответствии со ст. 283 НК РФ. Погасить полученный убыток можно будет только тогда, когда появится прибыль от операций с ценными бумагами. Причем убыток, полученный от операций с ценными бумагами, которые обращаются на организованном рынке, не может уменьшить прибыль, полученную от операций с ценными бумагами, которые не обращаются на организованном рынке.

Предоставленные организацией займы являются для нее финансовыми вложениями и учитываются по правилам ПБУ 19/02. Учетной политикой организации устанавливаются единицы бухгалтерского учета финансовых вложений. Учет может вестись по каждой организации-заемщику, но может предусматриваться ведение по каждому договору займа. В расходы, которые формируют первоначальную стоимость финансовых вложений, включается не только сумма займа по договору, но и расходы, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений. Например, суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением финансовых активов. При погашении заемщиком займа выбытие актива отражается по первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы бухгалтерского учета финансовых вложений (п. 27 ПБУ 19/02).

Доходы по финансовым вложениям признаются доходами по обычным видам деятельности либо прочими поступлениями в соответствии с ПБУ 9/99 и п. 34 ПБУ 19/02. Организация самостоятельно определяет в учетной политике, каким способом отражать проценты по финансовым вложениям. Если для организации-займодавца предоставление займов не является основным видом деятельности, то в соответствии с п. 16 ПБУ 9/99 проценты, полученные за предоставленные заемные средства, являются прочими доходами и отражаются по кредиту счета 91-1. Датой признания таких доходов в бухгалтерском учете организации-займодавца является каждый истекший месяц. Расходы, связанные с предо-

ставлением организацией другим организациям займов, признаются прочими расходами организации (п. 35 ПБУ 19/02). Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с предоставлением процентных займов другим организациям, производится на счете 58. Беспроцентные займы, предоставленные организацией в рублях, не являются для этой организации финансовыми вложениями и могут учитываться на счете 76. Займы, выданные работникам организации, отражаются по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 1 «Расчеты по предоставленным займам».

В налоговом учете сумму процентов, заплаченную заемщиком, необходимо включить в состав внереализационных доходов (п. 6 ст. 250 НК РФ). Если организация применяет кассовый метод, то доходы отражаются в день фактического поступления процентов (п. 2 ст. 273 НК РФ). Если организация применяет метод начисления, налоговую базу необходимо увеличить на день начисления процентов по условиям договора.

При передаче ценных бумаг в оплату поставленных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг их списание производится по первоначальной стоимости каждой единицы.

Пример 4.15. ООО «Успех» имеет на балансе финансовый вексель АО «Импексбанк» номинальной стоимостью 200 000 руб., первоначальная стоимость векселя составляет 101 695 руб. ООО «Успех» имеет кредиторскую задолженность перед поставщиком товаров АО «Китеж» в сумме 120 000 руб., в том числе НДС (18%) – 18 305 руб. В оплату задолженности поставщику ценностей выдан финансовый вексель АО «Импексбанк».

В бухгалтерском учете ООО «Успех» должны быть оформлены следующие проводки:

Д 60 К 91-1 120 000 руб. отражена передача векселя в погашение задолженности перед АО «Китеж»,
Д 91-2 – К 58-2 101 695 руб. списана первоначальная стоимость переданного векселя,
Д 91-9 – К 99 18 305 руб. (120 000 – 101 695) – отражен финансовый результат от передачи векселя,
Д 68 К 19 15 254 руб. – сумма НДС по полученным товарам отнесена на расчеты с бюджетом по оплаченным ценностям.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций учитываются на счетах 58-1 и 58-4. Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета этого вида операций аналогичен порядку учета операций по приобретению акций. Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора. Денежная оценка каж-

ного вклада осуществляется по соглашению с товарищами. Внос денежных средств в счет вклада по договору хозяйственного товарищества отражается по дебету счета 58-4 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Передача прочих активов производится с использованием счета 91, где отражается разница между учетной стоимостью этих активов и оценкой их по договору хозяйственного товарищества. При прекращении договора хозяйственного товарищества возвращаемые активы приходяются по дебету счетов учета соответствующих активов и кредиту соответствующего субсчета счета 58.

Депозитный сертификат является ценной бумагой, удостоверяющей сумму вклада, внесенного в банк (депозит), и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного срока суммы вклада и указанных в сертификате процентов в банке, который выдал этот сертификат. Депозитный сертификат является *краткосрочным*, если вклад осуществлен на условиях возврата по истечении срока, не превышающего 12 месяцев, соответственно, *долгосрочным*, если срок возврата более 12 месяцев. Перечисление денежных средств на приобретение депозитных сертификатов отражается по дебету счета 58 и кредиту счета 51 (52). Продажа депозитного сертификата другой организации, физическому лицу, возврат банком суммы вклада и причитающихся по нему процентов отражаются по дебету счета 51 (52) и кредиту счета 58. Аналитический учет депозитных сертификатов организуется по каждому вкладу в разрезе банков.

Организация может приобрести дебиторскую задолженность другой организации на основании уступки права требования, что также является финансовым вложением в соответствии с ПБУ 19/02. В результате этой сделки к организации переходит право требовать от третьего лица возврата долга. Для перехода права требования дебиторской задолженности к другому лицу не требуется согласия должника, если иное не предусмотрено договором по переуступке права требования. Должника необходимо уведомить о переуступке права требования и сообщить ему новые платежные реквизиты. Уступка права требования осуществляется за соответствующую плату. Обычно организация приобретает дебиторскую задолженность с дисконтом, но предъявляет для погашения третьему лицу по полной стоимости. Разница составляет доход организации. Приобретенная задолженность отражается по дебету счета 58 и кредиту счета 51. При погашении этой задолженности на фактически поступившую сумму делается запись по дебету счета 51 и кредиту счета 91. И одновременно учетную стоимость дебиторской задолженности отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 58. Раз-

ница между фактически поступившей суммой и учетной стоимостью дебиторской задолженности отражается по счету 99.

4.6. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Инвентаризация финансовых вложений осуществляется в рамках общей инвентаризации имущества и финансовых обязательств предприятия. Проведение инвентаризаций обязательно в следующих случаях: 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, 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, предусмотримых законодательством Российской Федерации или нормативными актами Минфина России. При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается правильность оформления ценных бумаг; реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг; сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета); своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам. При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе. Инвентаризация ценных бумаг выполняется по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк депозитарий специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организа-

ции, с данными выписок этих специальных организаций. Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Контрольные вопросы

1. Какие виды финансовых вложений выделяются в соответствии с ПБУ 19/02?
2. Как определяется первоначальная стоимость финансовых вложений?
3. Какие единовременные условия необходимо выполнить для учета финансовых вложений в соответствии с ПБУ 19/02?
4. Как подразделяются финансовые вложения для последующей оценки?
5. Что такое обесценение финансовых вложений?
6. Каков порядок создания резерва под обесценение финансовых вложений?
7. Каков порядок оценки выбытия активов в качестве финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость?
8. Как отражается на счетах бухгалтерского учета приобретение дебиторской задолженности на основании уступки права требования?
9. Каков порядок осуществления инвентаризации финансовых вложений?
10. Как формируется информация о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности?

УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

5.1. ПОРЯДОК ОТНЕСЕНИЯ АКТИВОВ К КАТЕГОРИИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА

В соответствии с п. 2 ПБУ 5-01 в российской практике бухгалтерского учета в качестве МПЗ принимаются активы.

- используемые в качестве сырья, материалов при производстве продукции для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Из данного определения следует широкое многообразие МПЗ, их обязательное участие в технологическом процессе каждой организации, в управленческой деятельности, что ставит перед учетными службами организации конкретные задачи по обеспечению всего спектра учетных процедур от момента поступления (создания) до их полного использования на обозначенные выше цели в своем производстве либо для продажи на сторону. Единственное ограничение: срок полезного использования материалов не должен превышать 12 месяцев.

Особенностью МПЗ является их полное потребление в одном производственном цикле и включение их полной стоимости в себестоимость вновь создаваемого продукта.

В различных отраслях промышленности используются свои технологии производства, в результате чего одни и те же МПЗ имеют конкретное предназначение. Так, в текстильной промышленности хлопок, лен и другое сырье полностью преобразуются и превращаются в нити, затем в ткани. В машиностроительных отраслях отдельные заготовки и полуфабрикаты входят в новые изделия без видимых внешних изменений; в швейной отрасли различные ткани подвергаются раскрою; в большинстве отраслей производства выпуск готового изделия не возможен без использования различных вспомогательных материалов.

Отдельные виды МПЗ (лаки, краски, растворители и т.п.), меняя свою форму, придают более совершенный вид готовой продукции.

Особую группу МПЗ представляют собой пресс-формы, инструменты, инвентарь и хозяйственные принадлежности, которые не включаются непосредственно в готовую продукцию, но обеспечивают более четкий и качественный производственный процесс.

Особые подходы формируются в бухгалтерском учете таких видов МПЗ, как топливо, гара, запасные части, без которых не может состояться процесс производства и выпуска продукции.

На основании п. 5 ПБУ 6/01 к МПЗ в соответствии с учетной политикой организации могут быть также отнесены активы, выполняющие условия п. 4 ПБУ 6-01, стоимостью менее 40 000 руб. за единицу.

Единица бухгалтерского учета материалов выбирается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике. В зависимости от характера материалов, порядка их приобретения и использования их единицей может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п. Огромное многообразие используемых в производстве сырья и материалов не позволяет создать их единую кодификацию, хотя рекомендации о порядке присвоения многозначных номеров в экономической литературе присутствуют.

Учет материалов должен обеспечивать формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. Для правильной организации учета МПЗ их классифицируют по следующим признакам.

По характеру владения все материальные ресурсы подразделяют на ресурсы, принадлежащие организации по праву собственности, и не принадлежащие ей по такому праву.

К принадлежащим организации ресурсам относятся приобретенные, изготовленные или полученные в иной форме ценности. В их состав входят: ценности, находящиеся в пути, если к организации в соответствии с договором о поставке перешло право собственности на них: материалы, принадлежащие организации, но переданные другим юридическим лицам в переработку или на реализацию (включая сданные на условиях комиссии — до перехода права собственности на них к покупателю); ценности, принадлежащие организации, учитываемые в залоге (как находящиеся на собственном складе, так и переданные на хранение залогополучателю). Все материальные ресурсы, принадлежащие организации по праву собственности, учитываются на балансовых счетах.

К материальным ресурсам, не принадлежащим организации по праву собственности или иному аналогичному праву, но по условиям

договора находящимся у нее, относятся материалы, принятые на ответственное хранение; материалы, принятые в переработку; ценности, принятые от других юридических лиц для реализации на условиях комиссии (консигнации). Материальные ресурсы, не принадлежащие организации по праву собственности, учитываются на забалансовых счетах.

По порядку использования различают *ценности: используемые в производстве* (сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо, строительные материалы, запасные части, тара и тарные материалы, инвентарь, хозяйственные принадлежности и прочие материалы); *предназначенные для продажи* (товары, готовая продукция); *используемые как средства труда* («малоценные» активы).

Оценка МПЗ с учетом их разнообразия и направления использования — довольно сложный процесс в бухгалтерском учете. От оценки ресурсов зависит объективность активов баланса, точность финансовых результатов организации. В соответствии с ПБУ 5-01 материальные ресурсы принимаются к учету по фактической себестоимости их изготовления (приобретения). Порядок формирования фактической себестоимости МПЗ в бухгалтерском и налоговом учете представлен в табл. 5.1

Таблица 5.1

Формирование фактической себестоимости МПЗ в зависимости от способа приобретения

Способ приобретения МПЗ	Порядок формирования фактической себестоимости	Нормативная база
Приобретены за плату (деньги)	Сумма фактических затрат организации на приобретение	Пункт 6 ПБУ 5/01 ст. 320 НК РФ
Изготовлены самой организацией	Фактические затраты, связанные с производством данных запасов	Пункт 7 ПБУ 5-01
Внесены в качестве вклада в уставный капитал	В бухгалтерском учете денежная оценка, согласованная учредителями (участниками)	Пункт 8 ПБУ 5/01
	В целях налогообложения прибыли стоимость определяется по данным налогового учета передающей стороны на дату перехода права собственности	Пункт 1 ст. 277 НК РФ

Окончание

Способ приобретения МПЗ	Порядок формирования фактической себестоимости	Нормативная база
Поступили по договору дарения или безвозмездно	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету плюс дополнительные затраты, связанные с получением материальных ценностей	Пункт 9 ПБУ 5/01
	В целях налогового учета только по стоимости дополнительных затрат, связанных с получением материальных ценностей	Пункт 8 ст. 250 НК РФ
Поступили по договору мены	В бухгалтерском учете — стоимость активов, переданных или подлежащих передаче	Пункт 10 ПБУ 5-01
	В налоговом учете — по фактической налоговой стоимости передаваемого в обмен имущества	Пункт 5 ст. 274 НК РФ п. 2, 3 ст. 40 НК РФ
Поставлены на баланс неучтенных материальных ценностей по результатам инвентаризации	По текущей рыночной стоимости	Пункт 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 2 ст. 250 НК РФ, п. 6 ст. 274 НК РФ

Фактическая себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации (п. 12 ПБУ 5/01).

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

В налоговом учете стоимость материалов, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета НДС и акцизов), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материалов. Данная позиция закреплена в п. 2 ст. 254 НК РФ.

Материалы в налоговом учете по аналогии с бухгалтерским учетом учитываются по стоимости, формируемой путем суммирования всех расходов, связанных с приобретением и доставкой, включая транспортные расходы, за исключением сумм возмещаемых налогов, в частности возмещаемого в соответствии с нормами гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

В бухгалтерском и налоговом учете стоимость материалов формируется практически одинаково в сумме фактически понесенных затрат на их приобретение, изготовление и аналогичные расходы. Однако существуют различные статьи затрат, формирующие в бухгалтерском учете стоимость материалов, а в налоговом — включающиеся в состав внереализационных расходов, что приводит к возникновению различий между сформированной стоимостью материалов в обоих видах учета. Таким образом, организациям в целях упрощения учетного процесса в целом на этапе формирования стоимости материалов необходимо стремиться избегать возникновения расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом.

При отпуске МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов (п. 16 ПБУ 5-01):

- по себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости,
- себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

По *себестоимости каждой единицы* оцениваются МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Данный метод применяется организациями, выполняющими специальные заказы и имеющими небольшую номенклатуру материальных ресурсов (индивидуальное производство, например, ювелирная промышленность, торговля автомобилями). Этот способ предполагает ведение учета и осуществление контроля за каждой номенклатурной единицей материальных ресурсов.

На практике наиболее часто организации используют *способ средней себестоимости*. Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в этом месяце. Стоимости материальных запасов на конец периода, определенная таким образом, отражает все цены, по которым приобретались ценности в течение отчетного периода, что

позволяет сглаживать колебание цен. В данной ситуации стоимость израсходованных материалов оценивается по формуле

$$C_{из} = O_n + C_n - O_k,$$

где O_n, O_k — стоимость начального и конечного остатков материальных ценностей соответственно,

C_n — стоимость поступивших материальных ценностей.

Оценка запасов *по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способом ФИФО)* основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение месяца и иного периода последовательно по мере их приобретения (поступления), т.е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле — в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретения. В период роста цен этот способ обеспечивает наиболее высокий из возможных уровень прибыли. Оценка товарно-материальных запасов при их выбытии способом ФИФО в условиях инфляции позволяет снизить себестоимость готовой продукции (работ, услуг) и увеличить сумму остатка товарно-материальных ценностей.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н, расширяют способы средних оценок фактической себестоимости (по средней себестоимости, методом ФИФО). Применение способов средних оценок может осуществляться двумя вариантами (п. 78). 1) исходя из взвешенной оценки (определяется в целом за месяц); 2) путем скользящей оценки (определяется в момент каждого отпуска материала в течение месяца).

Использование *взвешенной оценки* подходит для организаций, отслеживающих движение материальных ценностей в учетных ценах, поскольку фактическая себестоимость таких запасов определяется только по итогам месяца (отчетного периода).

Применение *скользящей оценки* должно быть обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники и экономически обоснованно.

Скользящая оценка более удобна для оперативного определения себестоимости отпущенных в производство и на другие цели запасов. Она подвержена значительным колебаниям в течение месяца в связи

с неравномерным поступлением и списанием материальных ценностей, но позволяет вычислять финансовый результат по каждой операции.

Организация может применять в течение отчетного года как элемент учетной политики один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) МПЗ. Все перечисленные выше способы оценки имеют свои преимущества и недостатки, поэтому при выборе того или иного способа организация должна руководствоваться целями, которые она преследует.

В целях исчисления налога на прибыль при определении материальных расходов при списании сырья, материалов, используемых в производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, могут применяться следующие методы оценки (п. 8 ст. 254 НК РФ): по стоимости единицы; по средней стоимости; по стоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО), по стоимости последних по времени приобретений (метод ЛИФО).

Обратите внимание на то, что в налоговом учете применяется четыре метода оценки МПЗ при их списании, а в бухгалтерском учете только три.

Во избежание возникновения разниц между бухгалтерским и налоговым учетом целесообразно для оценки МПЗ при их списании устанавливать одинаковые методы и принятое решение закреплять в приказе по учетной политике организации.

5.2. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Для учета материальных ценностей используют балансовые и забалансовые счета бухгалтерского учета.

К балансовым относятся счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». На этих счетах учитываются материальные ценности, принадлежащие организации по праву собственности (включая ценности, находящиеся в пути, материалы, переданные другим организациям в переработку и др.)

В соответствии с экономическим содержанием и ролью запасов в производственном процессе в настоящий момент к счету 10 открыты субсчета с 1 по 11, что позволяет обеспечить их учет в соответствии с классификацией и статейной аналитичностью, сложившейся или требуемой для работы в конкретной организации.

Следует иметь в виду, что одни и те же запасы в одних отраслях могут выступать в качестве сырья и материалов, в других – в качестве прочих вспомогательных материалов, в третьих – как готовая продукция.

На *забалансовых счетах* 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку» учитывают ценности, не принадлежащие организации по праву собственности, но находящиеся в организации.

Материальные ценности можно учитывать либо по фактической себестоимости их приобретения, либо по учетным ценам. Такой порядок предусмотрен в Инструкции по применению Плана счетов. Порядок учета материалов должен быть закреплен в учетной политике организации.

Учет материалов по *фактической себестоимости* целесообразно использовать лишь тем организациям, у которых невелика номенклатура используемых материалов, количество поставок материалов и все данные для формирования фактической себестоимости материалов поступают в бухгалтерию одновременно.

Фактическая себестоимость материальных ценностей включает в себя: стоимость материалов по договорным ценам, транспортно-заготовительные расходы (далее – ТЗР); расходы на доведение материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь складские этой себестоимости (платежные документы от поставщиков материалов или счета-фактуры за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы). Движение же материалов происходит в организациях ежедневно, при этом приходные и расходные документы на материалы должны оформляться своевременно, по мере совершения операций и находить отражение в учете. Поэтому появляется необходимость использовать в текущем учете твердые, заранее установленные цены, называемые *учетными*.

В соответствии с п. 80 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в качестве учетных применяются следующие цены на материалы.

Договорные. В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе ТЗР (пример 5.1).

Фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года). В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе ТЗР.

Планово-расчетные. В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе ТЗР. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов. Они предназначены для использования внутри организации (пример 5.2)

В учете приобретенные материалы будут отражены также по планово-расчетным ценам, а возникшее отклонение будет учтено в составе ТЗР

Средняя цена группы. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе ТЗР. Средняя цена группы – разновидность планово-расчетной цены. Она устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров материалов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных материалов, имеющих незначительные колебания в ценах. При этом на складе такие материалы учитываются на одной карточке.

Пример 5.1. Организация заключила договор со своим контрагентом о поставке необходимых материалов по 180 руб. за единицу продукции.

Цены, определенные договором, будут представлять собой договорные цены, по которым материал будет учитываться в учете. Другие расходы, в частности расходы на консультации по приобретению данных материалов, вознаграждения посредникам и прочие расходы, будут учитываться отдельно в составе ТЗР

Пример 5.2. С учетом стоимости материалов, сложившейся на рынке на данный момент времени, в организации была рассчитана планово-расчетная цена в размере 871 руб. за единицу продукции

Фактическая стоимость приобретенных материалов составила 821 руб., т.е. отличается от планово-расчетных цен

Выбор того или иного метода оценки запасов закрепляется организацией в учетной политике и зависит от целого ряда факторов: объемов поставок запасов, периодичности поставок, условий договоров, величины заготовительных расходов и др.

Если организация выбрала вариант оценки материальных запасов по фактической себестоимости, то их учет будет осуществляться непосредственно на счете 10. В этом случае в бухгалтерском учете составляют следующие записи:

Д 10 К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — поступили материалы от поставщиков по договорным ценам без НДС;

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К 60 — отражен НДС по приобретенным материальным ценностям;

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» — К 19 — принят к вычету «входной» НДС при выполнении всех условий ст. 171 НК РФ;

Д 60 К 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — оплачен счет поставщика с учетом НДС.

Транспортно-заготовительные расходы, расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях, также учитываются на счете 10.

Если же организация выбрала способ оценки материальных запасов по учетным ценам, то для их отражения в учете будут применяться счета 15 и 16.

Принятая организацией учетная цена на конкретный вид МПЗ будет отражена по дебету счета 10 и кредиту счета 15. По дебету счета 15 формируются фактические затраты по приобретению запасов, а разница между фактической себестоимостью и учетной ценой списывается ежемесячно со счета 15 на счет 16. Таким образом, счет 15 в большинстве случаев закрывается. Остаток по этому счету может означать, что МПЗ находятся в пути.

Накопленные на счете 16 разницы в стоимости приобретенных запасов списываются в дебет счетов затрат на производство или расходов на продажу. Если отклонение между фактической себестоимостью и учетной ценой было отрицательным, то оно списывается отрицательным числом, т.е. сторнируется (от ит. *storno* — перевод счета, т.е. вычесть). Положительное отклонение отражается в учете обычным числом. В бухгалтерском учете составляют следующие записи

Д 15 — К 60 — акцептован (дано согласие на оплату) счет поставщика по договорным ценам без НДС,

Д 19 К 60 — отражен НДС от стоимости материальных ценностей;

Д 10 К 15 — отражена учетная стоимость материальных ценностей, поступивших на склад;

Д 68-2 К 19 — зачен НДС по поступившим ценностям при выполнении всех условий ст. 171 НК РФ,

Д 15 (16) К 16 (15) — списана сумма отклонений фактической себестоимости от учетной цены;

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйствен-

ные расходы», 44 «Расходы на продажу» — К 16 — списана сумма отклонений в стоимости материальных ценностей.

Пример 5.3. Планово-расчетные учетные цены по конкретным видам материалов сформированы на отметке 1500 руб. за единицу. Однако при приобретении данных материалов в отчетном периоде фактически понесенные расходы составили: цена закупки за единицу — 1200 руб., расходы, связанные с приобретением в пересчете за единицу, — 200 руб.

В учете было отражено (для упрощения примера отразим цифры по единице продукции)

Д 15 — К 60 — 1200 руб. акцептован счет поставщика,

Д 15 — К 60 — 200 руб. отражены дополнительные услуги, связанные с приобретением материалов,

Д 10 — К 15 — 1500 руб. оприходованы материалы по планово-расчетной учетной цене,

Д 15 — К 16 — 100 руб. (1500 руб. — 1200 руб. — 200 руб.) отражено превышение учетной цены запасов над их фактической себестоимостью.

Оприходование материальных ценностей по дебету счета 10 и кредиту субсчета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» производится в случаях.

- выявления излишков материалов в процессе инвентаризации;
- списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, а также в случаях демонтажа, разборки, ремонта и выбытия объектов основных средств (оприходование материалов, в том числе лома, утиля);
- выбытия прочего имущества организации.

Помимо приобретения за плату материальные запасы могут быть получены безвозмездно, тогда их рыночная стоимость будет отражена в составе прочих доходов по счету 91-1. По счету 19 суммы НДС, относящиеся к полученным безвозмездно материальным ценностям, не отражаются. Даже если данные суммы выделены передающей стороной отдельной строкой в первичных учетных документах, их следует относить на стоимость материалов.

Учредители (участники) могут внести материальные запасы в счет вклада в уставный (складочный) капитал, в этом случае запасы будут отражены по дебету счета 10 и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» по согласованной стоимости. Суммы НДС по поступившим материалам в качестве вклада в уставный капитал отражаются по дебету счета 19 в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный

капитал». В дальнейшем они подлежат налоговому вычету у принимающей организации.

Материальные ценности, поступившие в качестве вклада в общее имущество по договору простого товарищества, отражаются по дебету счета 10 и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Оприходование забракованных изделий по ценам возможного использования, предназначенных для собственного потребления, отражается по дебету счета 10 и кредиту счета 28 «Брак в производстве».

Если материальные запасы возникли при демонтаже оборудования, то они принимаются к учету по рыночной стоимости на дату списания выбывшего объекта и сумма оприходованных запасов увеличивает прочие доходы организации на счете 91-1.

В том случае, если материалы поступили по договору мены, их стоимость будет равна стоимости обмениваемого имущества.

Приобретенные за иностранную валюту материалы оцениваются в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России на дату принятия их к учету.

В стоимость материальных ценностей могут списываться суммы НДС в случаях, предусмотренных в п. 2 ст. 170 НК РФ. Это ситуации, когда организация

- не является плательщиком НДС,
- освобождена от исполнения обязанности налогоплательщика (ст. 145 НК РФ);
- осуществляет операции, не подлежащие налогообложению (ст. 149 НК РФ);
- реализует товары не на территории Российской Федерации (ст. 147, 148 НК РФ);
- проводит операции, не признаваемые объектом налогообложения в целях исчисления НДС (п. 2 ст. 146 НК РФ).

В бухгалтерском учете составляют следующую запись

Д 10 К 19, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» — списан НДС в стоимость материальных ценностей.

У организации также могут находиться МПЗ, ей не принадлежащие, например, материалы как давальческое сырье, т.е. принятые в переработку, или материалы на ответственном хранении. Такого рода запасы будут учитываться за балансом, соответственно, на счетах 003 и 002 — без применения метода двойной записи, по договорным ценам.

5.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ МАТЕРИАЛОВ

Поступление сырья и материалов в организацию осуществляется поставщиками на основе заранее заключаемых договоров поставки. Различные варианты договоров поставки приведены в ГК РФ.

В соответствии с договором поставки организация-поставщик обязуется в установленные сроки поставить организации-получателю сырье, материалы и т.п., а получатель обязуется обеспечить оплату ценованного выше имущества либо досрочно в виде аванса, либо по факту поступления (доставки) их в организацию.

Поскольку все хозяйствующие субъекты выступают одновременно в качестве и поставщиков, и покупателей, то неизменным условием их налаженной деятельности будет учет всех заключаемых договоров на получение МПЗ с учетом их технологической и экономической важности для процесса производства и выпуска продукции.

Следует иметь в виду, что существуют разные способы транспортировки поставленных сырья, материалов в организацию: *поставщиком* — до склада получателя; *получателем* — из склада поставщика либо посреднической снабженческой организации.

В зависимости от приведенных способов транспортировки по-разному формируются отгрузочные документы, и это оказывает влияние на организацию бухгалтерского учета.

Независимо от способа транспортировки поступающих сырья, материалов и т.п., в специальных отделах обеспечения и снабжения ведутся журналы учета поступающих грузов. В них находит отражение необходимая информация о поступлении грузов, согласие на оплату либо отказ от акцепта.

В соответствии с п. 44 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов поступление материалов в организацию сопровождается получением от поставщика (грузополучателя) следующих документов: *расчетных* (платежных требований, товарно-транспортных накладных, счетов-фактур и т.п.), *сопроводительных*, подтверждающих качество доставленных МПЗ (спецификации, сертификаты, санитарные удостоверения и т.п.).

Если доставка сырья и материалов обеспечивается получателем, то для получения груза согласно п. 45 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов. Доверенность от имени юридического лица

подписывается руководителем и главным бухгалтером (уполномоченными лицами согласно учредительным документам) и скрепляется печатью организации. Доверенности регистрируются бухгалтерией организации в специальном журнале учета выданных доверенностей либо в корешке книжки доверенностей. В доверенности указывается срок действия, который, как правило, не должен превышать 15 дней.

Лица, на имя которых выписана доверенность, обязаны своевременно отчитываться после каждого получения МПЗ и сдаче их на склады (в кладовые) с представлением требуемых документов в бухгалтерию.

Поступившие в организацию МПЗ должны быть своевременно приняты на склад и оприходованы.

Приемке и оприходованию поступающих материалов и тары предшествует тщательная проверка фактического соответствия их по ассортименту, количеству и качеству, заявленных в расчетных и сопроводительных документах.

Основными документами для оприходования при этом выступают приходные ордера (форма № М-4). Особенностью приходного ордера является наличие подписей принимающей и сдающей стороны, при этом отсутствуют расхождения между фактическими данными и накладной.

На практике зачастую возникают недостатки материалов, пересортица или несоответствие их предъявляемым качественным характеристикам.

В статье 468 ГК РФ закреплено право получателя при поставке материалов с нарушением условий договора. Если поставщик доставил получателю материалы, не предусмотренные договором по ассортименту и качеству, то получатель вправе по своему выбору:

- принять материалы, предусмотренные договором, и отказаться от остальных материалов;
- отказаться от всех доставленных материалов;
- потребовать замены материалов согласно спецификациям к договору;
- принять все доставленные материалы на ответственное хранение и потребовать возврата ранее уплаченных сумм.

При получении материалов ненадлежащего качества организация-получатель вправе по своему выбору потребовать от поставщика:

- снижения покупных цен,
- безвозмездного устранения в разумный срок недостатков;
- возмещения понесенных расходов, связанных с устранением качественных недостатков материалов.

При установлении несоответствия поступивших сырья, материалов и других ценностей ассортименту, количеству и качеству, указанным

в документах поставщика, а также в случаях наличия внешних повреждений, приемка осуществляется специально созданной комиссией с оформлением особого акта о приемке материалов (форма № М-7), который составляется в двух экземплярах. В этом случае приходный ордер не оформляется.

Один экземпляр приемного акта служит основанием для предъявления претензий поставщику и (или) транспортной организации. Его оформляет отдел снабжения или бухгалтерия.

Второй экземпляр приемного акта с приложением документов передается в бухгалтерию для отражения поступления материалов.

Члены комиссии несут персональную ответственность за формирование достоверной и полной информации о приемке материалов.

Учет материалов на складах подразумевает их размещение по секциям, стеллажам, ячейкам, полкам, в мешках, ящиках, контейнерах и т.д. Правильное размещение материалов обеспечивает их надлежащее хранение, быстрый поиск, отпуск, инвентаризацию. Места хранения материалов должны быть снабжены специальными складскими ярлыками.

Как отмечено выше, на складах (в кладовых) должны быть соблюдены необходимые режимы хранения материалов с учетом их физического и химического состава. За соблюдение таких режимов хранения отвечают материально ответственные лица. По складам ведется количественный сортовой учет материальных запасов в установленных единицах измерения, с указанием цены и количества.

Ведение карточек складского учета материалов (форма № М-17) позволяет обеспечить контроль за своевременностью и правильностью разносок операций по карточкам, передачей документов в бухгалтерскую службу для дальнейшего формирования требуемой информации.

В современных условиях автоматизированный бухгалтерский учет позволяет в режиме реального времени сверять карточки складского и бухгалтерского учета.

Кроме карточек складского учета нормативные документы допускают ведение учета в книгах складского учета.

На каждый вид сырья и материалов открываются свои, так называемые лицевые счета. Их нумерация обеспечивается в порядке аналогично нумерации складских карточек.

Ведение карточек и книг складского учета подразумевает особую регистрацию их количества, в том числе количества листов в соответствующих книгах.

Если обороты (поступление и выбытие сырья и материалов) за отчетный период — месяц, незначительны, по месту хранения допускается ведение месячных материальных счетов.

При составлении месячных материальных счетов выводится остаток на начало месяца (квартала) по всей номенклатуре сырья и материалов по конкретному складу, так называемая сальдовая ведомость. В материальном отчете отражается только то сырье и материалы, по которым имелось движение, а также их остатки на конец отчетного периода.

К материальным отчетам прилагаются все первичные документы, и они передаются в бухгалтерскую службу организации.

Все материальные ценности, полученные в процессе демонтажа основных средств, в обязательном порядке приносятся на склад, хотя могут быть сразу проданы сторонним организациям, в том числе занятым сбором вторичных черных и цветных металлов. Получение при разборке и демонтаже зданий, сооружений, отдельных видов металлоемкого оборудования вторичных металлов оформляется документом-актом по форме № М-35.

Указанный акт дает возможность сформировать информацию по различным видам вторичного сырья и материалов для учета по соответствующим субсчетам, а также по конкретным структурным подразделениям, имеющим отношение к оприходованию таких ценностей.

В целях обеспечения производственных нужд необходимым сырьем, материалами, запасами в организациях создаются специальные службы снабжения и формируются особые службы — складские помещения. Нормы запасов отдельных видов сырья колеблются от 10 дней до одного года, что обусловлено географическими особенностями Российской Федерации, а также сложившейся в предыдущие годы системой так называемого централизованного снабжения.

По мере укрепления договорных отношений и совершенствования рыночных отношений, а также по мере применения новых технологий будут изменяться нормы хранения запасов сырья и материалов на складах в сторону уменьшения, что повысит эффективность их использования в российской практике.

5.3. УЧЕТ ВЫБЫТИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ И ИХ ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЕ

Согласно п. 16 ПБУ 5/01 выбытие материальных запасов может быть связано с разными целями. Удельные веса кредитовых оборотов по счету 10 условной организации представлены на рис. 5.1.

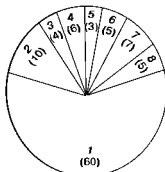


Рис. 5.1. Отпуск сырья и материалов в условной организации на разные цели (% к кредитовому обороту по счету 10 за отчетный период)

Рисунок 5.1 не является отражением положения дел в конкретных организациях, но подтверждает, что основным каналом выбытия сырья и материалов является их использование на нужды производства.

Под *отпуском материалов на производство* понимается их выдача со склада (кладовой) непосредственно для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также отпуск материалов для управленческих нужд организации.

Отпуск материалов со склада организации на производство, как правило, должен осуществляться на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями (должностными лицами) по решению руководителя организации (п. 99 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов). Лимиты на отпуск материалов определяются на основе разработанных норм расхода материалов, производственных программ с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со складов организации являются лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма № М-11), накладная (форма № М-15). Образцы указанных форм утверждены постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а

Не взирая на длительную историю использования лимитно-заборных карт в условиях административной системы, актуальность и значимость этого документа являются непреходящими и в условиях рынка.

Как следует из формы лимитно-заборной карты, этот документ является результатом творческого совместного труда различных специалистов: технологов, бухгалтеров, экономистов, снабженцев.

Отработанная десятилетиями практика использования лимитно-заборных карт в условиях рыночных отношений пока не нашла альтернативы, хотя для отдельных видов производства она постепенно будет утрачивать свою первоначальную природу.

Как правило, лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах и служит оправдательным документом и для подразделения, потребляющего сырье, материалы, и для склада, отпускающего материальные ценности в производство. По мере совершенствования рыночных отношений в стране будут изменяться и формы контроля за отпуском сырья и материалов в производство, что скажется «на облике» первичных учетных документов.

В тех случаях, когда отпуск сырья, материалов и других запасов осуществляется периодически и не привязан к основному технологическому процессу, используются другие документы: требование-накладная на отпуск в другие подразделения (форма № М-11), накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15).

Как правило, поименованные выше документы составляются в двух экземплярах и служат оправданием для передающего и получающего подразделения.

При перемещении отдельных групп МПЗ между структурными подразделениями (доставка обтирочных материалов и ветоши со склада в производственные цехи, доставка канцелярских товаров в бухгалтерские и экономические службы и т.д.) составляется акт расхода материалов. Реквизиты этого документа позволяют контролировать фактический расход в увязке с установленными нормами, фиксировать отклонения и причины таких отклонений.

Порядок составления актов расхода, контроля за движением конкретных групп материальных ценностей, определяется организацией в рамках учетной политики.

При отпуске материальных ценностей составляют следующие записи:

Д 20 К 10 — отпущены материалы в основное производство на изготовление продукции;

Д 23 — К 10 — отпущены материалы во вспомогательное производство;

Д 25 К 10 — отпущены материалы на нужды цеха и ремонт и содержание оборудования цеха;

Д 26 — К 10 — отпущены материалы на нужды управления;

Д 28 — К 10 — отпущены материалы на исправление брака;

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» — К 10 — отпущены материалы на строительство основных средств, доведение их в состояние пригодное к использованию, а также на создание НМА.

Выбор метода оценки запасов при отпуске их в производство определяется не только объемами запасов, но и их структурой, периодичностью поступления и т.д. (см. параграф 5.1).

Бухгалтерский учет сырья и материалов нацелен на недопущение оседания на складах так называемых ненужных, неходововых, залежалых ценностей.

Складские службы совместно с другими подразделениями предприятия обязаны своевременно реализовывать на сторону юридическим и физическим лицам такие запасы. Продажа таких запасов, как правило, осуществляется на основе выписанных накладных на отпуск материалов на сторону. Такие документы подписываются руководителем или уполномоченными на то лицами. Продажа излишних запасов своим работникам рассматривается как частный случай выбытия материальных ценностей на сторону.

Накладная на отпуск материальных ценностей на сторону имеет три разрешительные подписи специалистов разного уровня, что вытекает из требований п. 119—123 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Продажа материальных запасов осуществляется по рыночным ценам и учитывается на счете 91.

Прочее выбытие МПЗ в результате порчи, недостачи по результатам инвентаризации, пожара, других чрезвычайных обстоятельств и вследствие других причин возлагается на материально ответственных лиц по дебету счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». В том случае, если нет возможности удержать сумму ущерба с материально ответственных лиц или виновные лица не установлены, списание недостачи и порчи МПЗ будет сделано по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы».

Передача материальных ценностей другим организациям в качестве займа в натуральной форме, вклада по договору простого товарищества, вклада в уставный капитал другой организации отражается по кредиту счета 10 и дебету счета 58 «Финансовые вложения».

Если учет материальных ценностей на счете 10 ведется по учетным ценам, то одновременно списывается и отклонение в стоимости материальных ценностей, учтенных на счете 16. Накопленная на счете 16 разница между фактической себестоимостью приобретения (заготовле-

ния) и их учетной ценой списывается (сторнируется при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство, расходов на продажу или других соответствующих счетов пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных в производстве материалов. При данном варианте учета отклонений фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам происходит усиление контрольных функций учета.

Налаженный бухгалтерский учет МПЗ предполагает формирование конкретных учетных регистров (оборотные ведомости, гальдовые ведомости, карточки складского учета и др.).

5.4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТОВИТЕЛЬНЫХ РАСХОДОВ

Транспортно-заготовительные расходы играют существенную роль и оказывают влияние на постановку учета МПЗ.

В организациях ТЗР принимаются к учету разными способами:

- отнесение ТЗР на отдельный счет 15 согласно расчетным документам поставщика;
- отнесение ТЗР на отдельный субсчет к счету 10,
- прямое непосредственное включение ТЗР в фактическую себестоимость материалов согласно первичным документам, подтверждающим характер поступления конкретных материалов.

Соответствующий вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и закрепляется в учетной политике.

Для грамотного учета ТЗР необходимо располагать их отдельными видами. Рекомендуемая номенклатура ТЗР приведена в специальном приложении 2 к Методическим указаниям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

Когда отсутствует возможность отнесения ТЗР на конкретные виды или группы материалов либо удельный вес ТЗР в отдельных видах или группах материалов колеблется незначительно, допускается открытие общего субсчета для учета ТЗР в целом по организации либо к счету 10, либо к счету 15

Если применяется метод учета ТЗР путем присоединения указанных расходов к счету 15 в состав отклонений в стоимости материалов, то по окончании месяца (либо другого отчетного периода) сумма отклонений в полном объеме списывается со счета 15 на счет 16.

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, отпущенных в производство и на другие нужды,

ежемесячно списываются в дебет счетов 20 или других счетов, подтверждающих целенаправленное выбытие конкретных материалов.

Списание отклонений в стоимости материалов или ТЗР по конкретным видам, группам производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка отклонения или ТЗР на начало отчетного месяца (отчетного периода) и текущих отклонений или ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости.

Полученные значения умножаются на 100%, что позволяет списывать отклонения или ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

В практической деятельности применяют упрощенные варианты распределения ТЗР или величины отклонений в стоимости материалов:

- если удельный вес ТЗР или отклонений незначительный (не более 10% к учетной стоимости материалов), то их сумма может полностью списываться в дебет счетов 20, 23 либо в дебет счетов, подтверждающих увеличение проданных материалов;

- допускается округление удельного веса ТЗР или отклонений до целых единиц без десятичных знаков;

- допускается списание ТЗР или отклонений за отчетный месяц (отчетный период) исходя из удельного веса, сложившегося на начало отчетного месяца. Такой вариант рекомендуется использовать при условии недосписания или излишнего списания ТЗР или отклонений в размере не более пяти пунктов к базе распределения. В последующем месяце (отчетном периоде) списываемые (распределяемые) отклонения или ТЗР в обязательном порядке корректируются на суммы прошлого месяца;

- допускается распределение ТЗР или величины отклонений пропорционально их нормативному удельному весу, закрепленному в плановых нормативных калькуляциях, к учетной стоимости используемых материалов;

- если ТЗР или отклонения не превышают 5% к договорной (учетной) цене, то они полностью списываются на увеличение стоимости израсходованных (отпущенных) материалов.

При этом следует отметить, что поименованные в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов упрощенные варианты распределения ТЗР и отклонений в условиях автоматизации бухгалтерского учета теряют свою актуальность и требуют нового редакционного переосмысления.

5.5. ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

На складах организаций в силу разных причин могут накапливаться излишние, ненужные, неходовые и иные материальные запасы. Реальная стоимость таких запасов все же будет отличаться от фактической стоимости их приобретения. Другими словами, балансовая оценка таких запасов отличается от рыночной стоимости.

Напомним, что материальные ценности принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости (п. 5 ПБУ 5/01). Фактическая себестоимость, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации, в соответствии с п. 12 ПБУ 5/01.

Под *текущей рыночной стоимостью* понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов. Такая норма закреплена п. 9 ПБУ 5/01.

Бухгалтерская отчетность должна предоставлять пользователям достоверные данные, поэтому если текущая рыночная стоимость материальных запасов окажется ниже той, по которой эти ценности отражаются в учете на соответствующих счетах, то именно по текущей рыночной стоимости следует отразить остатки этих ценностей в бухгалтерской отчетности.

Образовавшуюся разницу в ценах (текущая рыночная стоимость и фактическая себестоимость) следует относить на финансовый результат в соответствии с ПБУ 21/2008 — в состав прочих расходов.

Необходимо обратить внимание на то, что речь идет не об изменении стоимости активов, по которой они были приняты к учету, а об уменьшении их оценочных значений на дату составления отчетности. Отражение изменения оценочных значений при составлении бухгалтерской отчетности, во-первых, *носит обязательный характер* и, во-вторых, *не является элементом учетной политики*.

Разница в ценах учитывается как резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

Нормы о необходимости создания резерва под снижение стоимости материальных ценностей содержатся, во-первых, в п. 25 ПБУ 5/01 и, во-вторых, в п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Создание резерва под снижение стоимости МПЗ не является элементом учетной политики. Это оценочное значение для корректировки стоимости актива при составлении бухгалтерской отчетности.

Отчисления в резерв под снижение стоимости материалов, создаваемый в соответствии с правилами бухгалтерского учета, относятся к прочим расходам в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99.

Не допускается создание резерва, если текущая рыночная стоимость на отчетную дату соответствует или превышает ее фактическую себестоимость. Данное требование закреплено в п. 20 Месядных указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

В следующем отчетном году зарезервированная сумма восстанавливается.

- при повышении рыночной стоимости материалов, по которым ранее были созданы соответствующие резервы,

- по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв

Восстановленная сумма отражается на финансовых результатах (прочих доходах) организации.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации для обобщения информации о резервах под отклонения стоимости, учтенной на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости товарно-материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (товарам, готовой продукции, материалами т.д.), предназначен счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

По кредиту счета отражается образование резерва, по дебету — восстановление (уменьшение) зарезервированной суммы.

Аналитический учет ведется по каждой сумме резерва. Учет организуется в денежном выражении.

Расчет суммы резерва под снижение стоимости материальных ценностей может быть оформлен актом. В этом акте указываются сведения:

- о резерве и периоде создания резерва;
- товарно-материальных ценностях, их количестве, рыночной стоимости на дату составления акта;
- фактической себестоимости по данным бухгалтерского учета;
- сумме снижения стоимости и др.

Акт составляется работником бухгалтерии. Подписывается им, главным бухгалтером и руководителем организации или уполномоченным на это лицом.

К настоящему акту должны прилагаться документы, подтверждающие рыночную стоимость материалов.

Создание резерва под снижение стоимости товаров отражается в бухгалтерском учете следующей записью.

Д 91-2 К 14 - образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте, на вели-

чину разницы между текущей рыночной стоимостью на конец года и фактической себестоимостью, учтенной на счетах бухгалтерского учета, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

В бухгалтерском учете использование резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражают следующей записью:

Д 14 — К 91-1.

Данная запись производится, когда.

- уменьшена сумма резерва (в пределах зарезервированной суммы) в следующем отчетном году при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее был создан резерв;

- восстановлена зарезервированная сумма в следующем отчетном году по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв.

При необходимости на следующий отчетный год создается новый резерв.

При составлении отчетности на конкретную дату остатки сырья и материалов отражаются в сумме за минусом созданного резерва (сальдо по счету 10 минус сальдо по счету 14).

Для целей налогового учета прочие расходы на эти цели не признаются в качестве уменьшающих налогооблагаемую базу налога на прибыль, что, по нашему мнению, тормозит процесс перехода на представление информации об остатках МПЗ по справедливой стоимости.

Контрольные вопросы

1. Какие основные нормативные правовые акты регулируют вопросы учета МПЗ?
2. Как формируется фактическая себестоимость МПЗ?
3. Какие основные типовые формы первичных документов предназначены для оформления поступления МПЗ?
4. Какие счета применяют для синтетического учета МПЗ?
5. Какие способы оценки МПЗ в бухгалтерском учете?
6. На какой счет списывают расходы, связанные с продажей МПЗ?
7. В какой сумме должен быть сформирован резерв под обесценение МПЗ?
8. Какими бухгалтерскими записями отражаются результаты инвентаризации МПЗ?
9. Какими бухгалтерскими записями отражается списание ТЗР?
10. По какой стоимости отражаются материальные ценности в бухгалтерском балансе?

УЧЕТ ОПЛАТЫ ТРУДА

6.1. СИСТЕМЫ И ФОРМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА — ПОРЯДОК РАСЧЕТОВ

Право на вознаграждение за труд, без какой бы то ни было дискриминации и не ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, гарантировано Конституцией РФ (ч. 3 ст. 37 Конституции РФ).

Оплата труда (зарботная плата) — это совокупность отношений, связанных с установлением размеров и осуществлением работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными и трудовыми договорами, соглашениями, локальными нормативными актами.

В систему основных государственных гарантий по оплате труда работников включаются (ст. 129 Трудового кодекса Российской Федерации (далее — ТК РФ)):

- величины минимального размера оплаты труда в Российской Федерации,
- меры, обеспечивающие повышение уровня реального содержания заработной платы;
- ограничение перечня оснований и размеров удержаний из заработной платы по распоряжению работодателя, а также размеров налогообложения доходов от заработной платы,
- ограничение оплаты труда в натуральной форме,
- обеспечение получения работником заработной платы в случае прекращения деятельности работодателя и его неплатежеспособности,
- федеральный государственный надзор за соблюдением трудового законодательства и иных нормативных правовых актов;
- ответственность работодателей за нарушение требований, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами;
- сроки и очередность выплаты заработной платы.

Оплата труда работника устанавливается трудовым договором в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда.

Под **системой оплаты труда** понимают способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам организации в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

Система оплаты труда включает в себя.

- размеры тарифных ставок;
- размеры окладов (должностных окладов);
- размеры доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных;
- системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования.

Тарифная система — это совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация и регулирование уровня заработной платы различных групп и категорий работников в зависимости от его сложности.

Основными элементами тарифной системы являются: тарифные ставки, оклады (должностные оклады), тарифная сетка, тарифные коэффициенты (ст. 143 ТК РФ).

Тарифная сетка — это совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и требований к квалификации работников с помощью тарифных коэффициентов.

Тарифный разряд представляет собой величину, отражающую сложность труда и уровень квалификации работника.

Квалификационный разряд — это величина, отражающая уровень профессиональной подготовки работника.

Тарификация работ — отнесение видов труда к тарифным разрядам или квалификационным категориям в зависимости от сложности труда.

Тарифные системы оплаты труда устанавливаются коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Тарифные системы оплаты труда устанавливаются с учетом единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих, единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих, а также с учетом государственных гарантий по оплате труда.

В тарифной системе выделяют повременную и сдельную формы оплаты труда.

При *повременной форме* заработная плата каждого работника рассчитывается за фактически отработанное время на основании тарифной ставки или оклада. Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную.

При *простой повременной форме* заработная плата определяется путем умножения часовой (дневной) тарифной ставки на фактическое количество отработанных часов (дней)

Пример 6.1. Работнику организации установлена часовая тарифная ставка 40 руб. За отчетный месяц работник фактически отработал 120 ч. Норма рабочего времени в отчетном месяце составляет 145 ч.

Рассчитаем заработную плату за отчетный месяц

Сумма начисленной заработной платы равна

40 руб. × 120 ч = 4800 руб

Если работнику установлен должностной оклад, то размер начисленной заработной платы за отчетный период зависит от фактического количества отработанных дней в этом месяце. Расчет выполняется следующим образом. путем деления должностного оклада на календарное количество дней определяется дневной заработок, который затем умножается на количество фактически отработанных дней.

Пример 6.2. Согласно трудовому договору работнику установлен должностной оклад в размере 6000 руб. За отчетный месяц работник отработал 15 рабочих дней. Норма рабочего времени в отчетном месяце составляет 19 дней

Рассчитаем заработную плату за отчетный месяц (см. таблицу)

Данные для начисления заработной платы и других выплат	Порядок расчета	Основание
Оклад, руб	6 000,00	Трудовой договор
Количество рабочих дней (норма)	19	Производственный календарь
Среднедневной заработок, руб	315,79 (6 000,00 руб. / 19 дней)	Расчет
Количество фактически отработанных дней	15	Табель учета рабочего времени
Начислено фактически за отработанное время, руб	4 736,85 (315,79 руб. × 15 дней)	Расчет
Всего начислено, руб	4 736,85	

При *повременно-премиальной форме* устанавливается процентная надбавка (премия) к месячной или квартальной заработной плате.

Пример 6.3. Согласно трудовому договору работнику установлен оклад в размере 10 000 руб. Отчетный месяц работником отработан полностью. Согласно Положению о премировании предусмотрена выплата ежемесечной премии в размере 40% оклада

Рассчитаем заработную плату за отчетный месяц

Начислено за отработанное время (должностной оклад) 10 000 руб

Начислена премия.

$10\,000 \text{ руб.} \times 40\% \cdot 100\% = 4000 \text{ руб}$

Итого начислено за отчетный месяц.

$10\,000 \text{ руб.} + 4000 \text{ руб} = 14\,000 \text{ руб}$

При *сдельной форме* оплаты труда заработная плата работника рассчитывается исходя из заранее установленного размера оплаты за каждую единицу качественно выполненной работы, услуги или изготовленной продукции. При этой форме используются расценки, которые определяются исходя из установленных разрядов работы, тарифных ставок (окладов) и норм выработки (норм времени).

Выделяют прямую сдельную оплату труда, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, косвенно-сдельную, аккордную и др.

При *прямой сдельной форме оплаты труда* заработная плата рассчитывается путем умножения сдельной расценки на конкретную продукцию на произведенное количество этой продукции.

Сдельная расценка рассчитывается двумя способами.

1. Если установлена норма выработки, то часовая (дневная) тарифная ставка, соответствующая разряду выполняемой работы, делится на часовую (дневную) норму выработки

Пример 6.4 Работник-сдельщик изготовил за отчетный месяц 400 ед. продукции. Установленная часовая тарифная ставка составляет 100 руб., норма выработки – 4 ед. продукции в час.

Рассчитаем заработную плату за отчетный месяц

Расценка за единицу продукции

$100 \text{ руб} : 4 \text{ ед} = 25 \text{ руб}$

Начислено за отчетный месяц (заработная плата)

$25 \text{ руб.} \times 400 \text{ ед.} = 10\,000 \text{ руб}$

2. Если установлена норма времени, то часовая (дневная) тарифная ставка, соответствующая разряду выполняемой работы, умножается на норму времени в часах за единицу продукции (работы).

Пример 6.5. Работник-сдельщик подготовил за отчетный месяц 200 ед. продукции. Установленная часовая тарифная ставка в размере 50 руб. Норма времени на изготовление единицы продукции – 0,5 ч.

Рассчитаем заработную плату за отчетный месяц

Расценка за единицу продукции

50 руб. $\times$ 0,5 ч = 25 руб.

Заработная плата за отчетный месяц составит.

25 руб. $\times$ 200 ед. = 5000 руб

При *сдельно-премиальной форме оплаты труда* заработок состоит из оплаты по прямым сдельным расценкам и премии за выполнение и перевыполнение количественных и качественных показателей

Пример 6.6. Рабочий-сдельщик выполнил норму выработки на 110%. Заработная плата по сдельным расценкам составила 4000 руб. В соответствии с Положением о премировании за перевыполнение нормы выработки работнику выплачивается премия в размере 10% суммы заработка.

Рассчитаем заработную плату за отчетный месяц

Начислена премия за отчетный месяц.

4000 руб $\times$ 10% : 100% = 400 руб.

Всего начислено.

4000 руб + 400 руб. = 4400 руб.

При *сдельно-прогрессивной форме оплаты труда* объем продукции, произведенный в пределах установленной исходной нормы (базы), оплачивается по прямым сдельным расценкам, а сверх исходной нормы – по повышенным сдельным расценкам

Пример 6.7. За отчетный месяц рабочий-сдельщик изготовил 400 ед. продукции, из них 40 ед. – сверх установленной нормы. Расценка за единицу продукции, изготовленной в пределах нормы, составляет 40 руб. В соответствии с Положением об оплате труда за дополнительную выработку устанавливается повышение прямой сдельной расценки на 20%.

Рассчитаем заработную плату за отчетный месяц

Начислено за сверхнормативный выпуск продукции

(40 руб. + 40 руб. $\times$ 20% : 100%) $\times$ 40 ед. = 1920 руб.

Начислено всего за отчетный месяц

(40 руб $\times$ 360 ед.) + 1920 руб = 14 400 руб. + 1920 руб. = 16 320 руб.

При *косвенно-сдельной форме оплаты труда* заработная плата работника зависит от результатов и оплаты труда тех рабочих, которых он обслуживает.

Пример 6.8. В течение отчетного месяца вспомогательный рабочий обслуживал бригаду рабочих основного цеха. За этот месяц бригаде была начислена заработная плата в сумме 145 000 руб. В соответствии с Положением об оплате труда заработная плата вспомогательных рабочих за месяц составляет 10% суммы заработной платы обслуживаемой бригады.

Рассчитаем заработную плату за отчетный месяц.

Начислено за отчетный месяц:

$$145\,000 \text{ руб.} \times 10\% : 100\% = 14\,500 \text{ руб.}$$

Аккордная форма оплаты труда предполагает, что оплата производится за весь объем работ по установленным расценкам с учетом максимального срока выполнения работ. При аккордном подряде определяется весь объем работ, устанавливается срок ее окончания и сумма ее оплаты. Пооперационная оплата не предусматривается. Аккордный заработок, рассчитанный исходя из оценки аккордного задания, распределяется на условиях, определенных бригадой, пропорционально отработанному каждым работником времени; в соответствии с коэффициентом трудового участия (КТУ); пропорционально квалификации работников; в зависимости от сложности выполняемых работ; другими способами, предусмотренными в коллективном договоре, положении об оплате труда и т.д.

Кроме тарифной системы применяются бестарифная и смешанные системы оплаты труда.

При *бестарифной системе* оклад, или тарифная ставка, не устанавливается, а размер заработной платы каждого работника полностью зависит от конечного результата работы всего коллектива организации.

Каждому члену трудового коллектива присваивается *коэффициент трудового участия* — показатель личного вклада работника в общие результаты труда. Показатели, которые используются при определении КТУ, увеличивают или уменьшают фактический заработок работника. Эти показатели и порядок расчета КТУ закрепляются во внутренних документах организации по оплате труда.

При расчете заработной платы каждого работника может также использоваться коэффициент квалификационного участия, учитывающий квалификацию работника, его должность, уровень сложности выполняемой работы и т.д.

К *смешанным системам оплаты труда* относят систему плавающих окладов, комиссионную форму и т.д.

Система плавающих окладов предполагает, что каждый раз в конце месяца по результатам труда за расчетный месяц для каждого работника формируется новый должностной оклад на следующий месяц. Раз-

меры окладов повышаются (или понижаются) в зависимости от роста (снижения) производительности труда на участке, обслуживаемом работником, при условии выполнения задания по выпуску продукции, объему продаж или по иным показателям.

Комиссионная форма оплаты труда предусматривает вознаграждение за труд в виде фиксированной суммы или фиксированного процента от дохода (объема продаж), получаемого организацией от продажи товаров (работ, услуг). Выделяют три разновидности данной системы оплаты труда: оклад плюс процент от выручки, процент от выручки; процент от выручки, но не менее оклада. Обычно такая система оплаты труда устанавливается по договоренности между работодателем и работником непосредственно при заключении трудового договора, соглашения или договора гражданско-правового характера. При этом обязательно определяются ставки вознаграждения, границы доходов, от которых подлежит исчислению вознаграждение, порядок и обязанность работодателя по учету доходов, полученных от продажи продукции, товаров, работ и услуг, выполненных работником, порядок ознакомления с результатами учета доходов самого работника и др.

Согласно ст. 144 ТК РФ работодатель имеет право устанавливать различные системы премирования, стимулирующих доплат и надбавок с учетом мнения представительного органа работников.

Общий порядок премирования может устанавливаться коллективным договором, заключаемым между администрацией и трудовым коллективом, а непосредственно вопросы премирования регулируются Положением о премировании.

К выплатам стимулирующего характера также относятся различные надбавки: надбавка за выслугу лет; надбавка за звание по профессии, надбавка за высокие достижения в труде, интенсивность работы; надбавка за специальные звания; доплата за знание иностранного языка; надбавка за классность и др.

В соответствии с трудовым законодательством при выполнении работы в условиях труда, отклоняющихся от нормальных, организации обязаны делать работникам соответствующие доплаты (их часто называют доплатами компенсирующего характера).

Размер доплат и условия их выплаты устанавливаются законодательством Российской Федерации. Организации могут самостоятельно определять размеры доплат и условия их выплаты, но они не должны быть ниже законодательно установленных. Размеры доплат и условия выплаты фиксируются в коллективном договоре или в Положении об оплате труда.

Отклонением от нормальных условий труда считается сверхурочная работа, работа в ночное время, в праздничные и выходные дни, а также совмещение профессий и т.д.

Сверхурочная работа — работа сверх нормальной продолжительности рабочего дня. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях и ограничены временем — для каждого работника не более 4 ч в течение двух дней подряд и не более 16 ч в неделю. В соответствии со ст. 152 ТК РФ сверхурочные работы оплачиваются за первые 2 ч не менее чем в полуторном размере, за последующий период — не менее чем в двойном. По желанию работника часы сверхурочных работ могут компенсироваться дополнительным временем отдыха.

При привлечении работника к сверхурочным работам издается приказ (распоряжение) руководителя организации о привлечении работника к сверхурочным работам. На его основании, а также табеля учета рабочего времени, рассчитываются доплаты за работу в сверхурочное время. Все расчеты по оплате труда за выполнение сверхурочной работы оформляются специальной справкой-расчетом бухгалтерии.

Пример 6.9. По трудовому договору работнику установлен месячный оклад в размере 12 000 руб. Нормальная продолжительность рабочего времени в отчетном месяце составляет 151 ч. Фактически отработано в отчетном месяце 155 ч, в том числе сверхурочно два дня (2 и 3 ч).

Рассчитать заработную плату за отчетный период (см. таблицу).

Данные для начисления заработной платы и других выплат	Порядок расчета	Основание
Должностной оклад (основной), руб.	12 000	Трудовой договор
Количество рабочих часов	151	Производственный календарь
Часовая тарифная ставка, руб.	79,47	Расчет
Оплата по окладу, руб.	12 000	
Количество фактически отработанных часов	155	Табель учета рабочего времени
Доплата за работу в пределах первых двух часов работы, руб.	476,82 (79,47 руб. × 1,5 тарифа × 2 ч × × 2 дня)	Справка-расчет
Доплата за каждый третий час, руб.	158,94 (79,47 руб. × 2 тарифа × 1 ч × × 1 день)	То же
Всего начислено, руб.	12 735,76	—

В соответствии со ст. 96 ТК РФ *ночным* считается время с 22.00 до 6.00 ч. Работать в ночное время запрещается работникам моложе 18 лет, беременным женщинам и женщинам, имеющим детей до трех лет. Инвалиды допускаются к работе в ночное время только с письменного согласия и по разрешению медицинских органов. Работа в ночное время оплачивается в повышенном размере, но не ниже размеров, установленных законами и иными нормативными правовыми актами (ст. 154 ТК РФ).

Конкретные размеры повышенной оплаты работы в ночное время устанавливаются работодателями с учетом мнения представительного органа работников, коллективным, трудовым договорами. Порядок оплаты работы в вечернее ТК РФ не регламентируется, поэтому работодатель сам может предусмотреть это в трудовом договоре с работником дополнительно, определив самостоятельно конкретные размеры доплат и какое время является вечерней сменой. Отработанное ночное время обязательно фиксируется в таблице учета рабочего времени.

Работа в выходные и нерабочие праздничные дни разрешается с письменного согласия работника в случаях, установленных ст. 113 ТК РФ. За работу в выходные и праздничные дни работники могут получить компенсацию в денежной форме или другой день отдыха (ст. 153 ТК РФ).

При выплате денежной компенсации работа в выходные и праздничные дни оплачивается в двойном размере, если она осуществляется сверх месячной нормы рабочего времени. В организации работа в выходной или праздничный день может планироваться работнику по графику сменности. Тогда работа в выходной или праздничный день входит в его месячную норму рабочего времени и доплата производится в одинарном размере.

Нерабочими праздничными днями в Российской Федерации являются (ст. 112 ТК РФ): 1, 2, 3, 4, 5, 6 и 8 января — новогодние каникулы; 7 января — Рождество Христово; 23 февраля — День защитника Отечества; 8 марта — Международный женский день; 1 мая — Праздник Весны и Труда; 9 мая — День Победы; 12 июня — День России; 4 ноября — День народного единства. При совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день.

Время, отработанное в выходной или нерабочий праздничный день, обязательно должно быть отмечено в таблице учета рабочего времени.

Пример 6.10. Работнику установлен должностной оклад 5000 руб. В связи с производственной необходимостью работник отработал в выходной день

4 ч. Работа проводилась сверх месячной нормы (нормальная продолжительность рабочего времени в отчетном месяце составляет 151 ч), всего работником отработано 155 ч

Рассчитать заработную плату за отчетный период (см. таблицу)

Данные для начисления заработной платы и других выплат	Порядок расчета	Основание
Должностной оклад (основной), руб.	5 000	Трудовой договор
Количество фактически отработанных часов (по норме)	151	Табель учета рабочего времени
Среднечасовой заработок, руб.	33,11	Расчет
Количество отработанных часов в выходной день	4	Табель учета рабочего времени
Доплата за работу в выходной день, руб.	264,88 (33,11 руб. × 4 ч × 2 тарифа)	Расчет
Всего начислено, руб.	5 264,88	

Если работник наряду с основной работой выполняет дополнительные работы по другой профессии (должности) или обязанности временно отсутствующего работника, ему производят доплату за *совмещение профессий*. Размер таких доплат устанавливается по соглашению сторон и фиксируется в коллективном договоре или Положении об оплате труда. Для исполнения обязанностей временно отсутствующего работника без освобождения от основной работы работнику может быть поручена дополнительная работа как по другой, так и по такой же профессии (должности).

Пример 6.11. В соответствии с трудовым договором бухгалтеру установлен основной оклад 6000 руб. За выполнение обязанностей по другой профессии данному работнику установлена доплата в размере 50% его основного оклада. Отчетный месяц года работником отработан полностью

Рассчитать заработную плату за отчетный период (см. таблицу)

Данные для начисления заработной платы и других выплат	Порядок расчета	Основание
Должностной оклад (основной), руб.	6 000	Трудовой договор
Доплата за совмещение, руб.	3 000 (6 000 × 0,5)	Трудовой договор на совмещение
Количество рабочих дней	19	Производственный календарь

Окончание

Данные для начисления заработной платы и других выплат	Порядок расчета	Основание
Количество фактически отработанных дней по основной должности	19	Табель учета рабочего времени
Количество фактически отработанных дней по совместительству	19	То же
Всего начислено, руб	9 000	—

Помимо оплаты труда ТК РФ предусмотрено предоставление работникам определенных гарантий и компенсаций.

- при предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска;
- направлении в служебные командировки,
- переезде на работу в другую местность;
- исполнении государственных и общественных обязанностей;
- совмещении работы с обучением;
- в некоторых случаях прекращения трудового договора и т.д.

Дополнительная оплата труда имеет другой порядок начисления. Он связан с тем, что все виды дополнительных выплат начисляются на основании среднего заработка. Порядок исчисления средней заработной платы регламентируется ст. 139 ТК РФ и постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 «О порядке исчисления средней заработной платы».

Для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые у соответствующего работодателя, независимо от источников этих выплат. К таким выплатам относятся: заработная плата, начисленная работнику в соответствии с применяемыми в организации системами и формами оплаты; заработная плата, выданная в неденежной форме, надбавки и доплаты к тарифным ставкам, окладам; премии и вознаграждения, предусмотренные системой оплаты труда; другие виды выплат по заработной плате, применяемые у соответствующего работодателя.

Выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и др.), для расчета среднего заработка не учитываются.

Из расчетного периода исключается время (а также начисленные за это время суммы), в течение которого за работником сохранялся средний заработок (за исключением перерывов для кормления ребенка), а именно: работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам, а также в других случаях, когда

работник освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 139 ТК РФ расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно).

Если работник не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней за расчетный период, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период, равный расчетному.

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

В соответствии с ТК РФ все лица, работающие по трудовому договору в организациях, относящихся к любым формам собственности, независимо от степени занятости, места выполнения трудовых обязанностей, занимаемой должности или выполняемой работы, а также срока трудового договора и формы оплаты труда, имеют право на ежегодный оплачиваемый отпуск.

Согласно ТК РФ предусмотрены следующие виды отпусков: ежегодный оплачиваемый отпуск, учебный отпуск, отпуск без сохранения заработной платы.

Ежегодные оплачиваемые отпуска бывают двух видов:

- 1) ежегодный основной оплачиваемый отпуск;
- 2) ежегодный дополнительный оплачиваемый отпуск (в обязательном порядке предоставляется работникам, занятым на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда, имеющим особый характер работы, имеющим ненормированный рабочий день, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях).

При их предоставлении за работником сохраняется место работы (должности), а также средний заработок (ст. 114 ТК РФ). При исчислении общей продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска дополнительные отпуска суммируются с основным отпуском (ст. 120 ТК РФ).

В первый год своей работы у работодателя работник может использовать основной отпуск по истечении шести месяцев непрерывной работы. При договоренности с работодателем основной отпуск может быть предоставлен работнику и ранее. В последующие годы работы отпуск предоставляется в любое время в соответствии с графиком отпусков.

По общему правилу продолжительность основного отпуска исчисляется в календарных днях и составляет 28 календарных дней. Не рабочие праздничные дни, приходящиеся на период ежегодного оплачиваемого отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются и не оплачиваются. Некоторым категориям работников предоставляются удлиненные основные отпуска: инвалидам — 30 дней, работникам образовательных учреждений и педагогам — от 48 до 56 дней и т.д.

По соглашению между работником и работодателем ежегодный оплачиваемый отпуск (включающий в себя как основной, так и дополнительный отпуска) может быть разделен на части, причем одна из частей должна быть длительностью не менее 14 календарных дней (ст. 125 ТК РФ).

В соответствии со ст. 126 ТК РФ по заявлению работника отпуск может быть заменен денежной компенсацией, но только в части, превышающей 28 календарных дней.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 12 и на среднемесячное число календарных дней (29,4).

Если один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,4), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах.

Количество календарных дней в неполном календарном месяце рассчитывается путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,4) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Предоставление работникам отпусков оформляется приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска работнику по форме № Т-6. Составляется «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику» (форма № Т-60).

Средний заработок, причитающийся работнику за дни отпуска, выплачивается не позднее, чем за три дня до его начала (ст. 136 ТК РФ).

Пример 6.12. Работнику согласно графику отпусков был предоставлен очередной ежегодный отпуск с 19 января 2012 г. на 14 календарных дней. Оклад - 10 100,00 руб. В марте 2011 г. работник отработал 15 календарных дней и в августе 2011 г. - 17 календарных дней. Сумма выплат за расчетный период составила 115 690 руб. Расчетный период - 12 месяцев (с декабря 2010 г. по декабрь 2011 г. включительно).

Рассчитаем заработную плату за время отпуска

1. Расчет числа календарных дней в не полностью отработанных месяцах.

март $29,4 - 31 \times 15 = 14,22$

август - $29,4 - 31 \times 17 = 16,12$

2. Всего календарных дней за время отпуска

$29,4 \times 10 + 14,22 + 16,12 = 324,34$

3. Средний дневной заработок за расчетный период, используемый для расчета оплаты отпуска

$115\,690 \text{ руб.} : 324,34 \text{ календ. дня} = 356,69 \text{ руб.}$

4. Сумма отпускных составит

$356,69 \text{ руб.} \times 14 \text{ календ. дней} = 4993,66 \text{ руб.}$

Учебные отпуска предоставляются как обучающимся, так и поступающим в образовательные учреждения работникам (ст. 173–176 ТК РФ). Работник имеет право на учебный отпуск при получении образования соответствующего уровня впервые либо при направлении работника на обучение работодателем для получения второго образования в соответствии с трудовым договором или соглашением об обучении, заключенным между работником и работодателем в письменной форме (ст. 177 ТК РФ).

Организационно-правовая форма образовательных учреждений значения не имеет, однако образовательные учреждения, в которых работники обучаются, должны иметь государственную аккредитацию. Продолжительность учебного отпуска устанавливается ст. 173–176 ТК РФ и зависит от целей предоставления отпуска и формы обучения.

При определении среднего заработка для оплаты дополнительных учебных отпусков оплате подлежат все календарные дни (включая нерабочие праздничные дни), приходящиеся на период таких отпусков, предоставляемых в соответствии со справкой-вызовом учебного заведения.

Отпуск без сохранения заработной платы предоставляется работнику по семейным обстоятельствам и другим уважительным причинам по его письменному заявлению. Продолжительность отпуска определяется по соглашению между работником и работодателем.

Частью 2 ст. 128 ТК РФ предусмотрены категории работников, которым работодатель обязан на основании их письменного заявления предоставить отпуск без сохранения заработной платы. Например, отпуск необходимо предоставить, работающим пенсионерам по старости (по возрасту) — до 14 календарных дней в году; работающим инвалидам — до 60 календарных дней в году; работникам в случаях рождения ребенка, регистрации брака, смерти близких родственников — до пяти календарных дней; в других случаях, предусмотренных ТК РФ, иными федеральными законами либо коллективным договором.

6.2. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Учет расчетов с персоналом (состоящим и не состоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам) осуществляется на балансовом счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет средств Фонда социального страхования Российской Федерации (далее – ФСС России) и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации; по дебету счета — удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед работниками по оплате труда и другим указанным платежам.

Аналитический учет к счету 70 ведут в лицевых счетах (формы № Т-54, Т-54а), которые заводят на каждого работника.

Для учета труда и его оплаты используются унифицированные формы первичной учетной документации, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты» (табл. 6.1). Документы разбиты на две группы: 1) документы по учету персонала, 2) документы по учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда.

Таблица 6.1

**Унифицированные формы первичной учетной документации
по учету труда и его оплаты**

Номер формы	Наименование формы
1	2
По учету персонала	
T-1	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу
T-1a	Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу
T-2	Личная карточка работника
T-2ГС (МЛ)	Личная карточка государственного (муниципального) служащего
T-3	Штатное расписание
T-4	Учетная карточка научного, научно-педагогического работника
T-5	Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу
T-5a	Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу
T-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику
T-6a	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам
T-7	График отпусков
T-8	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
T-8a	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)
T-11	Приказ (распоряжение) о поощрении работника
T-11a	Приказ (распоряжение) о поощрении работников
По учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда	
T-12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
T-13	Табель учета рабочего времени
T-49	Расчетно-платежная ведомость
T-51	Расчетная ведомость
T-53	Платежная ведомость
T-53a	Журнал регистрации платежных ведомостей
T-54	Лицевой счет
T-54a	Лицевой счет (СВТ)
T-60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
T-61	Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
T-73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы

Расходы на оплату труда в соответствии с ПБУ 10/99 признаются расходами по обычным видам деятельности. К ним относятся:

- расходы на оплату труда всего персонала организации за фактически выполненную работу (за отработанное время персонала организации), исчисленную по сдельным расценкам, тарифным ставкам

и должностным окладам в соответствии с принятыми в организации формами оплаты труда, а также затраты на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера;

- выплаты стимулирующего характера;
- выплаты компенсирующего характера;
- единовременное вознаграждение за выслугу лет в соответствии с действующим законодательством,
- выплаты за неурочное время и другие выплаты, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

При начислении заработной платы сотрудникам организации составляют следующие бухгалтерские записи:

Д 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена основная и дополнительная заработная плата сотрудникам организации.

Не включаются в расходы по обычным видам деятельности в организациях, а финансируются за счет чистой прибыли следующие выплаты:

- расходы на любые виды вознаграждений, предоставляемых работникам организации, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов);
- суммы материальной помощи работникам (в том числе для первоначального взноса на приобретение и (или) строительство жилья,
- на полное или частичное погашение кредита, предоставляемого на приобретение и строительство жилья;
- беспроцентные или льготные ссуды на улучшение жилищных условий, обыведение домашним хозяйством и иные социальные потребности;
- оплата дополнительно предоставляемого по коллективному договору отпуска работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;
- надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию, ветеранам труда,
- оплата проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом и другие выплаты.

При начислении указанных выше выплат сотрудникам организации составляют запись

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» — К 70 начислены прочие выплаты работникам организации.

Однако указанные выплаты не учитываются для целей налогообложения. Возникают постоянные разницы, которые приводят к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде (постоянные налоговые обязательства).

Начисление работникам организации дивидендов, процентов от участия в капитале организации оформляют следующей записью.

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — К 70

Типовая корреспонденция счетов по начислению заработной платы и прочих доходов представлена в табл. 6.2.

Таблица 6.2

**Корреспонденция счетов по начислению заработной платы
и прочих доходов сотрудникам организации**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Начислена заработная плата по всем основаниям		
работникам, занимающимся выполнением строительных работ для собственных нужд или проведением реконструкции основных средств, приобретением внеоборотных активов	08	70
работникам, занятым изготовлением МПЗ	10, 15	70
работникам основного производства	20	70
работникам, изготавливающим полуфабрикаты	21	70
работникам вспомогательного производства	23	70
работникам подразделений общепроизводственного назначения	25	70
работникам управления общехозяйственного назначения	26	70
работникам, исполняющим брак	28	70
работникам обслуживающих хозяйств	29	70
работникам бытовых служб организации	44	70
работникам торговых организаций	44	70
работникам обособленных подразделений	79	70
2 Начислены прочие выплаты работникам	91	70
3 Начислены дивиденды, проценты от участия в капитале организации	84	70
4 Начислена оплата за дни очередного, дополнительного и учебного отпуска	20, 23, 25, 26, 29, 44	70

Заработная плата работников организации может быть уменьшена на сумму различных удержаний. Порядок удержаний из заработной платы регламентируется ТК РФ и иными федеральными законами.

Удержания могут осуществляться в пользу:

- бюджета (налог на доходы физических лиц и т.д.),
- организации, в которой работает работник (невозвращенные подотчетные суммы, материальный ущерб и т.д.);
- третьих лиц (алименты; суммы, предназначенные для возмещения причиненного вреда, и т.д.).

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, 50% заработной платы, причитающейся работнику (ст. 138 ТК РФ). В определенных ТК РФ случаях размер удержаний может достигать до 70%.

Удержания из заработной платы работника должны производиться в строгом соответствии с законодательством Российской Федерации и по определенной схеме, т.е. в определенном порядке.

Основным налогом, с помощью которого государство регулирует доходы, получаемые физическими лицами, является налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ), который исчисляется и уплачивается в соответствии с главой 23 части второй НК РФ.

Плательщиками НДФЛ признаются две категории физических лиц:

- 1) физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации;
- 2) физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, но получающие доходы в Российской Федерации.

Предприятия и организации являются налоговыми агентами и ежемесячно исчисляют и удерживают налог с доходов штатных, нештатных, временных, сезонных работников, а также лиц, выполняющих работу по договорам гражданско-правового характера и других физических лиц.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

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

б) источников в Российской Федерации – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

При получении налогоплательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде то-

варов (работ, услуг), иного имущества налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) иного имущества, исчисленная исходя из их рыночных цен, включая НДС.

К доходам, не подлежащим налогообложению, относятся:

- государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;
- государственные пенсии в соответствии с пенсионным законодательством;
- выходные пособия при увольнении за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- компенсационные выплаты, связанные с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту, если эти доходы не превышают за налоговый период 4000 руб.;
- другие доходы в соответствии с НК РФ.

Согласно ст. 218—221 НК РФ при исчислении налоговой базы физические лица имеют право на налоговые вычеты: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные, налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке.

Стандартные вычеты предоставляются льготным категориям работников в сумме 3000 или 500 руб. и на ребенка.

К льготным категориям относятся инвалиды Великой Отечественной войны, лица, пострадавшие от аварии на Чернобыльской АЭС, участники испытаний ядерного оружия, Герои СССР и России, блокадники и др. (ст. 218 НК РФ). Вычет предоставляется работнику в течение 12 месяцев календарного года независимо от уровня доходов за каждый месяц.

На ребенка предусмотрены следующие стандартные вычеты:

- 1400 руб. — на первого и второго ребенка;
- 3000 руб. — на третьего и каждого последующего ребенка, а также на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Вычет на ребенка производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет и на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта,

ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов родителей, опекунов или попечителей, приемных родителей.

При наличии определенных оснований налоговый вычет на ребенка удваивается (единственный родитель и др.)

Вычет на детей прекращает действовать с месяца, в котором совокупный доход налогоплательщика превысил 280 000 руб.

Социальные налоговые вычеты предоставляются плательщику НДФЛ за каждый календарный год в размере 13% на следующие произведенные расходы.

- сумму доходов, перечисленных налогоплательщиком на благотворительные цели в виде денежной помощи, в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

- сумму, уплаченную за свое обучение в образовательных учреждениях, но не более 50 000 руб.;

- сумму, уплаченную налогоплательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей;

- стоимость медицинского лечения;

- другие социальные вычеты в соответствии со ст. 219 НК РФ

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются физическим лицам в соответствии со ст. 221 части второй НК РФ в зависимости от вида деятельности.

Предоставление физическому лицу социальных и профессиональных налоговых вычетов производится по окончании календарного года при подаче налогоплательщиком в налоговую инспекцию декларации и документов, подтверждающих расходы в календарном году, которые дают право на указанные налоговые вычеты.

Имущественные налоговые вычеты предусмотрены в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков. При этом продажа имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, дает право на вычет сумм, не превышающих в целом 1 000 000 руб., находившегося в собственности три года и более — на вычет полной суммы, полученной при продаже имущества.

При использовании средств на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты, земельных участков под индивидуальное строительство, на погашение процентов по целевым займам (кредитам), израсходованных на указанные цели, имущественные налоговые вычеты предоставляются

в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов, но не более 2 000 000 руб. (без учета сумм, направленных на погашение процентов).

Имущественные налоговые вычеты предоставляются при подаче налогоплательщиком налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода. Этот имущественный налоговый вычет может быть предоставлен налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю.

В соответствии со ст. 224 НК РФ установлены следующие ставки налогообложения по НДФЛ.

1. Общая налоговая ставка в размере 13% — по суммам заработной платы и иных основных доходов работника.

2. Налоговая ставка в размере 30% — по доходам, выплачиваемым в пользу физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

3. Специальная налоговая ставка в размере 35% — по отдельным видам доходов.

■ стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, если стоимость таких выигрышей и призов превышает 4000 руб.;

■ процентным доходам по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 5% для рублевых вкладов и из 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;

■ суммам экономии на процентах при получении заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ.

4. Налоговая ставка в размере 9% — по дивидендам.

Налоговым периодом по НДФЛ признается календарный год. Налоговая база определяется нарастающим итогом в течение года отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, налоговая база определяется как денежное выражение всех доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму стандартных и имущественных налоговых вычетов. Не применяются налоговые вычеты для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки.

Пример 6.13. В соответствии с трудовым договором работнику установлен оклад 22 000 руб. Январь и февраль 2012 г. отработаны полно-

стью. Работник имеет сына в возрасте шести лет. Все необходимые документы на предоставление стандартных налоговых вычетов на детей представлены.

Исчислим НДФЛ за январь и февраль 2012 г

1. Определим налогооблагаемую базу за январь

$22\,000 \text{ руб.} \times 1400 \text{ руб.} = 20\,600 \text{ руб.}$

2. Исчислим НДФЛ за январь

$20\,600 \text{ руб.} \times 13\% \cdot 100\% = 2678 \text{ руб.}$

3. Определим налогооблагаемую базу за январь и февраль (нарастающим итогом).

$22\,000 \text{ руб.} + 22\,000 \text{ руб.} = 44\,000 \text{ руб.}$

4. Определим налогооблагаемую базу за январь – февраль

$44\,000 \text{ руб.} \cdot (1400 \text{ руб.} \times 2 \text{ мес.}) = 41\,200 \text{ руб.}$

5. Исчислим НДФЛ за январь и февраль нарастающим итогом.

$41\,200 \text{ руб.} \times 13\% \cdot 100\% = 5356 \text{ руб.}$

6. Рассчитаем НДФЛ за февраль.

$5356 \text{ руб.} - 2678 \text{ руб.} = 2678 \text{ руб.}$

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из дохода работника при выплате заработной платы и уплате в бюджет за февраль 2012 г., составляет 2678 руб.

Удержание НДФЛ в бухгалтерском учете отражают следующей записью:

Д 70 К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 1 «Налог на доходы физических лиц» — удержан налог на доходы с сумм, выплаченных работникам организации.

По истечении каждого месяца, но не позднее срока получения в банке средств на оплату труда, организация должна перечислить в бюджет начисленную и удержанную с граждан сумму налога за прошедший месяц.

По инициативе организации производят удержания: за причиненный материальный ущерб; своевременно не возвращенных подотчетных сумм.

Работник организации в процессе трудовой деятельности может нанести материальный ущерб организации (например, потерять или испортить имущество). Если с работником заключен гражданско-правовой договор, то ущерб возмещается в порядке, установленном гражданским законодательством. В соответствии с ГК РФ предусматривается полное возмещение ущерба. Если с работником заключен трудовой договор, то ущерб возмещается в соответствии с трудовым законодательством. Трудовое законодательство предусматривает ограниченную и полную материальную ответственность.

В бухгалтерском учете составляют следующие записи:

Д 70 К 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — из сумм оплаты труда виновных лиц удержаны суммы в возмещение причиненного ими материального ущерба;

Д 70 К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — удержаны не погашенные в установленные сроки суммы задолженности по полученным авансам подотчетными лицами

Удержания алиментов осуществляются по исполнительным листам. Алименты на содержание несовершеннолетних детей удерживаются с дохода работника как по основному месту работы, так и при работе по совместительству. Удержания алиментов производят до достижения ребенком совершеннолетия (18 лет). Перечень доходов, из которых удерживаются алименты на несовершеннолетних детей, утвержден постановлением Правительства РФ от 18 июля 1996 г. № 841 «О перечне видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей» (например, заработная плата, все виды доплат и надбавок)

Как правило, алименты удерживаются в следующем размере:

- на содержание одного ребенка — $\frac{1}{4}$ дохода работника;
- содержание двоих детей — $\frac{1}{3}$ дохода работника,
- содержание троих детей и более — $\frac{1}{2}$ дохода работника.

При определенных обстоятельствах размер этих долей может быть изменен судом

В бухгалтерском учете на удержания алиментов составляют следующие бухгалтерские записи.

Д 70 К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по исполнительным документам» — удержана сумма алиментов и других обязательных платежей по исполнительным документам.

Взыскание алиментов с сумм начисленной заработной платы и иного дохода, причитающихся лицу, уплачивающему алименты, производится после удержания (уплаты) из этой заработной платы и иного дохода налогов в соответствии с налоговым законодательством.

Алименты удерживаются одновременно с их расчетом один раз в месяц по месту выдачи заработной платы и других платежей.

Основанием для удержания алиментов является *исполнительный лист* — документ, выданный судом, в котором указаны причина, порядок и размер удержаний с работника и срок его действия.

Пример 6.14. Работнику организации за январь месяц текущего года начислена заработная плата 10 000 руб. По исполнительному листу с него

удерживаются алименты на содержание несовершеннолетнего ребенка в размере 25%

Рассчитаем сумму алиментов за январь текущего года.

1. Исчислим НДФЛ за январь текущего года.

$(10\,000 \text{ руб.} - 1400 \text{ руб.}) \times 0,13 = 1118 \text{ руб.}$

2. Сумма алиментов составит

$(10\,000 \text{ руб.} - 1118 \text{ руб.}) \times 0,25 = 2200,50 \text{ руб.}$

Удержанные алименты должны быть в трехдневный срок со дня выдачи заработной платы выданы истрекователю лично из кассы, переведены ему по почте или на счет в учреждении банка.

В соответствии со ст. 136 ТК РФ заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, коллективным или трудовым договором.

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят в расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49), которая, кроме того, служит и документом для выплаты заработной платы за месяц.

В ряде крупных организаций вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно расчетные ведомости (форма № Т-51) и платежные ведомости (форма № Т-53).

В *расчетной ведомости* содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам.

Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. Выдачу сумм заработной платы оформляют следующей бухгалтерской записью:

Д 70 К 50 «Касса» – выдана начисленная заработная плата из кассы организации

Заработную плату выдают из кассы в течение пяти рабочих дней. По истечении этого срока кассир обязан:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, не получивших заработную плату, пособия по социальному страхованию, поставить штамп или сделать отметку от руки «Денонировано»;

- составить реестр деонированных сумм;

- в конце ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих деонированию суммах, сверить их с общим итогом ведомости и скрепить надпись своей подписью;

■ записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп «Расходный кассовый ордер № ____».

Депонированные суммы заработной платы на следующий день после истечения сроков хранения должны быть сданы на расчетный счет в учреждении банка. На сданные суммы оформляется расходный кассовый ордер.

Таким образом, депонирование производится только по тем суммам, по которым наличные средства для выдачи были получены в учреждении банка, но не выплачены по причинам отсутствия работника на работе, неприбытия его для получения либо отказа получать деньги. При этом причины, по которым средства не получены, значения не имеют.

Для учета сумм депонированной заработной платы предназначен субсчет «Расчеты по депонированным суммам», открываемый отдельно к счету 76. Для отнесения на депонент необходим факт, при котором заработная плата выдавалась всем сотрудникам, но не была выдана отдельным из них, отсутствующим по каким-либо причинам в то время, когда в организации была произведена выдача заработной платы.

Не полученную в срок заработную плату оформляют бухгалтерской записью

Д 70 К 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

Суммы депонированной заработной платы после закрытия расчетно-платежной ведомости подлежат сдаче на расчетный счет организации. При этом на сданные суммы составляют отдельный расходный кассовый ордер и оформляют следующую запись:

Д 51 «Расчетные счета» - К 50.

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, заполняемой по данным реестра не выданной заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год.

Невостребованная работниками депонированная заработная плата хранится до истечения срока исковой давности, т.е. в течение трех лет, и выдается по первому требованию работника.

Выдача депонированных сумм отдельным работникам наличными осуществляется по расходному кассовому ордеру, а если получателей несколько, то может составляться отдельная платежная ведомость.

На выданные суммы депонированной заработной платы в бухгалтерском учете оформляют следующие записи

Д 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам» — К 50 выданы депонированные суммы из кассы организации;

Д 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам» — К 51 перечислены депонированные суммы на счета работников в учреждении банка;

Д 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам» — К 90 «Продажи», субсчет «Выручка от продажи» — погашены депонированные суммы путем натуральной оплаты труда.

По истечении сроков исковой давности невостребованные суммы депонированной заработной платы списывают на основании данных проведенной инвентаризации и приказа (распоряжения) руководителя организации и относят на финансовые результаты деятельности (прочие доходы):

Д 76, субсчет «Расчеты по депонированным суммам» — К 91, субсчет 1 «Прочие доходы».

Согласно ст. 136 ТК РФ заработная плата может перечисляться на указанный работником карточный лицевой счет в банке. Решение о выплате заработной платы на банковские карточки работников необходимо закрепить в коллективном (трудовых) договорах. Работник должен подать работодателю заявление о перечислении заработной платы на банковский счет. Заключаются и договоры между организацией и банком — эмитентом карт, а также между каждым работником и банком.

Организацией денежные средства должны быть перечислены банку в день выдачи заработной платы. К платежному поручению в двух экземплярах прилагается ведомость (реестр) зачислений на счета, в которой по каждому работнику указываются: фамилия, имя, отчество, табельный номер; сумма заработной платы, подлежащая выплате; реквизиты карточного счета.

Денежные средства должны быть зачислены на карточные счета не позднее рабочего дня, следующего за днем поступления в банк платежного поручения. После зачисления заработной платы на карточные счета работников обязанность организации по выдаче заработной платы считается выполненной.

При перечислении заработной платы в банк на карточные счета работников составляют запись

Д 70 — К 51 — переведены средства в счет окончательного расчета по заработной плате на карточные счета сотрудников.

6.3. УЧЕТ ОТЧИСЛЕНИЙ ОТ ОПЛАТЫ ТРУДА НА СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ

Права граждан на социальное страхование и обеспечение в случае болезни, при беременности и родах, рождении ребенка, выходе на пенсию, необходимости получения бесплатной медицинской помощи гарантируются государством и реализуются системой обязательного социального страхования. Страховые взносы, уплачиваемые плательщиками, аккумулируются в государственных внебюджетных фондах — Пенсионном фонде Российской Федерации (далее — ПФР), Фонде социального страхования Российской Федерации (далее — ФСС России), Федеральном (далее — ФФОМС) и территориальных (далее — ТФОМС) фондах обязательного медицинского страхования.

Основным документом, определяющим порядок расчета и уплаты страховых взносов в фонды социального, медицинского и пенсионного страхования, а также порядок предоставления отчетности, является Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» (далее — Закон о страховых взносах во внебюджетные фонды).

Обязанность уплачивать страховые взносы в каждый из внебюджетных фондов за застрахованных физических лиц возложена на работодателей, определяемых в соответствии с конкретными федеральными законами:

- от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» (далее — Закон об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством),
- 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее — Закон об обязательном пенсионном страховании);
- 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации».

Выделяют три вида страховых взносов, каждый из которых уплачивается в конкретный государственный внебюджетный фонд.

1) взносы на обязательное пенсионное страхование, которые уплачиваются в ПФР;

2) взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, которые уплачиваются в ФСС России;

3) взносы на обязательное медицинское страхование, которые уплачиваются в ФФОМС.

Отдельный Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» (далее — Закон об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) регламентирует порядок обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Плательщиками страховых взносов являются страхователи, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования, к которым относятся:

а) лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями);

б) лица, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой и т.д.). Они уплачивают страховые взносы за себя.

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков — организаций и предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками страховых взносов в пользу физических лиц, в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг.

Облагаются страховыми взносами также выплаты по договорам:

- авторского заказа;
- об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;
- издательским лицензионным,
- лицензионным о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства.

Перечень выплат, не облагаемых страховыми взносами, указан в ст. 9 Закона о страховых взносах во внебюджетные фонды и носит закрытый характер.

К ним относятся.

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию;

■ все виды установленных компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск; возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников; расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера, бесплатным предоставлением жилых помещений, оплатой жилого помещения и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения и др.;

■ суммы единовременной материальной помощи в связи со стихийными бедствиями, рождением ребенка, смертью члена (членов) его семьи;

■ суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, не превышающие 4000 руб. на одного работника за расчетный период;

■ страховые платежи по обязательному страхованию работников и др.

Расчетным периодом по страховым взносам признается календарный год. Отчетными периодами — квартал, полугодие, девять месяцев календарного года, календарный год.

Плательщики страховых взносов, производящие выплаты и вознаграждения физическим лицам, определяют базу отдельно в отношении каждого физического лица с начала расчетного периода по истечении каждого календарного месяца нарастающим итогом.

За базу для начисления страховых взносов принимается сумма выплат и иных вознаграждений в пользу физических лиц (необлагаемые суммы исключаются), начисленная за расчетный период — календарный год.

Величина базы для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица исчисляется нарастающим итогом с начала расчетного периода.

В 2012 году основной тариф распределяется между тремя фондами. ФСС России, ПФР, ФФОМС и составляет в совокупности 30%.

В 2012—2013 годах для плательщиков, производящих выплаты физическим лицам, действуют тарифы страховых взносов, приведенные в табл. 6.3

Таблица 6.3

**Тарифы страховых взносов на обязательное социальное
страхование в 2012–2013 гг.**

База для исчисления страховых взносов	Тариф страхового взноса, %		
	ПФР	ФСС России	ФФОМС
В пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	22,0	2,9	5,1
Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	10,0	0,0	0,0

Законодательство Российской Федерации устанавливает предельную величину базы для начисления страховых взносов, которая ежегодно индексируется.

Она составляет:

■ в 2011 г. — 463 000 руб.;

■ 2012 г. — 512 000 руб., причем выплаты сверх указанного лимита облагаются по пониженному тарифу — 10% и только при исчислении платежей в ПФР.

Суммы страховых взносов в ПФР разделяются на две части: страховую и накопительную (табл. 6.4). В страховой части выделяют солидарную и индивидуальную части тарифа страховых взносов. Правила распределения закреплены в ст. 33 Закона об обязательном пенсионном страховании.

Таблица 6.4

**Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное
страхование в 2012–2013 гг.**

База для начисления страховых взносов	Тариф страхового взноса, %	На финансирование страховой части трудовой пенсии		На финансирование накопительной части трудовой пенсии
		для лиц 1966 г рождения и старше	для лиц 1967 г рождения и моложе	для лиц 1967 г рождения и моложе
В пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	22	22%, из них — 6% — солидарная часть тарифа страховых взносов, — 16% — индивидуальная часть тарифа страховых взносов	16%, из них — 6% — солидарная часть тарифа страховых взносов; — 10% — индивидуальная часть тарифа страховых взносов	6% — индивидуальная часть тарифа страховых взносов

Окончание

База для начисления страховых взносов	Тариф страхового взноса, %	На финансирование страховой части трудовой пенсии		На финансирование накопительной части трудовой пенсии
		для лиц 1966 г рождения и старше	для лиц 1967 г рождения и моложе	для лиц 1967 г рождения и моложе
Свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов	10	10% — солидарная часть тарифа страховых взносов	10% — солидарная часть тарифа страховых взносов	0% — индивидуальная часть тарифа страховых взносов

Ряд плательщиков имеют право применять пониженные тарифы страховых взносов. Так, в 2011–2014 гг. использовать пониженные тарифы могут сельскохозяйственные товаропроизводители; организации и индивидуальные предприниматели, применяющие единый сельскохозяйственный налог; плательщики страховых взносов, производящие выплаты и иные вознаграждения инвалидам; организации, осуществляющих деятельность в области средств массовой информации (за исключением рекламы и эротики).

В 2012 году использовать пониженные тарифы могут организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения и осуществляющие виды экономической деятельности, перечисленные в п. 8 ч. 1, ст. 58 Закона о страховых взносах во внебюджетные фонды.

В 2011–2019 годах право применять пониженные тарифы предоставлено хозяйственным обществам, созданным после 13 августа 2009 г.: бюджетным научным учреждениям; организациям и индивидуальным предпринимателям, имеющим статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящим выплаты физическим лицам, работающим на указанной территории; организациям, осуществляющим деятельность в области информационных технологий.

Для организаций, получивших статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов, в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре „Сколково“» в течение 10 лет со дня получения ими статуса участников проекта применяются следующие тарифы страховых взносов:

- ПФР — 14,0%;
- ФСС России — 0,0%;
- ФФОМС — 0,0%;
- ТФОМС — 0,0%.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается плательщиками страховых взносов, производящих выплаты физическим лицам, отдельно в каждый государственный внебюджетный фонд (ПФР, ФСС России, ФФОМС и ТФОМС).

В течение расчетного периода (календарного года) страхователь уплачивает страховые взносы в виде ежемесячных обязательных платежей не позднее 15-го числа, следующего календарного месяца.

Ежемесячный обязательный платеж по страховым взносам рассчитывается исходя из базы, исчисленной с начала года, с учетом ежемесячных платежей, уплаченных за предыдущие месяцы.

Расчет ежемесячных страховых платежей выполняется следующим образом.

1. Нарастающим итогом с начала расчетного периода (календарного года), включая календарный месяц, за который уплачиваются страховые взносы, определяется база для исчисления страховых взносов по каждому физическому лицу и виду страховых взносов отдельно.

2. Исчисляется сумма обязательного платежа по страховым взносам с начала расчетного периода (календарного года), включая календарный месяц, за который уплачиваются страховые взносы. Для этого сумма выплат и вознаграждений, начисленная с начала расчетного периода (календарного года) до окончания соответствующего календарного месяца, подлежащая обложению страховыми взносами, умножается на величину тарифа страховых взносов.

3. Исчисляется ежемесячный обязательный платеж по страховым взносам. Из суммы обязательного платежа вычитается сумма ежемесячных обязательных платежей, исчисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно

Пример 6.15. Согласно трудовому договору работнику установлен должностной оклад в сумме 50 000 руб. и причитается ежемесячная премия в размере 50% оклада. В феврале 2012 г. работнику была выдана материальная помощь на неотложные нужды в сумме 3000 руб. Работник родился 15 мая 1980 г.

Определим базу для исчисления страховых взносов работнику с произведенных выплат и ежемесячный обязательный платеж, подлежащий к уплате в бюджет каждого фонда, за январь и февраль 2012 г.

1. По пенсионным взносам в ПФР

База за январь

50 000 руб. + 25 000 руб. = 75 000 руб.

Ежемесячный обязательный платеж, подлежащий к уплате в ПФР в январе 2012 г

■ на финансирование страховой части трудовой пенсии

75 000 руб. × 16% · 100% = 12 000 руб.

в том числе солидарная часть тарифа страховых взносов — 4500 руб., индивидуальная часть тарифа страховых взносов — 7500 руб.,

■ на финансирование накопительной части трудовой пенсии

75 000 руб. × 6% · 100% = 4500 руб.

База за январь—февраль (нарастающим итогом)

75 000 руб. + [(50 000 руб. + 25 000 руб. + 3000 руб.) × 3000 руб.] = 150 000 руб.

Сумма материальной помощи в размере 3000 руб., выплаченная работнику за расчетный период, не превышает 4000 руб., поэтому страховыми взносами не облагается

Сумма обязательного платежа с начала расчетного периода:

■ на финансирование страховой части трудовой пенсии

150 000 руб. × 16% · 100% = 24 000 руб.,

в том числе солидарная часть тарифа страховых взносов — 9000 руб., индивидуальная часть тарифа страховых взносов — 15 000 руб.,

■ на финансирование накопительной части трудовой пенсии

150 000 руб. × 6% · 100% = 9000 руб.

Ежемесячный обязательный платеж, подлежащий к уплате в ПФР в феврале 2012 г

(24 000 руб. + 9000 руб.) × (12 000 руб. + 4500 руб.) = 16 500 руб.

В последующие месяцы с выплат, превышающих предельную базу (в 2012 г. — 512 000 руб.), страховые взносы в ПФР исчисляются по пониженному тарифу — 10%.

2 По взносам по нетрудоспособности и материнству в бюджете ФСС России

База за январь

50 000 руб. + 25 000 руб. = 75 000 руб.

Ежемесячный обязательный платеж, подлежащий к уплате в ФСС России в январе 2012 г

75 000 руб. × 2,9% · 100% = 2175 руб.

База за январь—февраль (нарастающим итогом)

75 000 руб. + [(50 000 руб. + 25 000 руб. + 3000 руб.) × 3000 руб.] = 150 000 руб.

Сумма материальной помощи в размере 3000 руб., выплаченная работнику за расчетный период, не превышает 4000 руб., поэтому страховыми взносами не облагается

Сумма обязательного платежа с начала расчетного периода.

$$150\,000 \text{ руб.} \times 2,9\% \cdot 100\% = 4300 \text{ руб.}$$

Ежемесячный обязательный платеж, подлежащий к уплате в феврале 2012 г.

$$4350 \text{ руб.} \times 2175 \text{ руб.} = 2175 \text{ руб.}$$

3. По страховым взносам в ФФОМС

База за январь

$$50\,000 \text{ руб.} + 25\,000 \text{ руб.} = 75\,000 \text{ руб.}$$

Ежемесячный обязательный платеж, подлежащий к уплате в январе 2012 г.

$$75\,000 \text{ руб.} \times 5,1\% \cdot 100\% = 3825 \text{ руб.}$$

База за январь – февраль (нарастающим итогом)

$$75\,000 \text{ руб.} + [(50\,000 \text{ руб.} + 25\,000 \text{ руб.} + 3000 \text{ руб.}) \times 3000 \text{ руб.}] = 150\,000 \text{ руб.}$$

Сумма материальной помощи в размере 3000 руб., выплаченная работнику за расчетный период, не превышает 4000 руб., поэтому страховыми взносами не облагается.

Сумма обязательного платежа с начала расчетного периода.

$$150\,000 \text{ руб.} \times 5,1\% \cdot 100\% = 7650 \text{ руб.}$$

Ежемесячный обязательный платеж, подлежащий к уплате в феврале 2012 г.

$$7650 \text{ руб.} \times 3825 \text{ руб.} = 2325 \text{ руб.}$$

Сумма страховых взносов, подлежащая уплате в ФСС России, подлежит уменьшению плательщиками на сумму произведенных ими расходов на выплату обязательного страхового обеспечения (пособий по временной нетрудоспособности и материнству, социальных пособий на потребление).

В настоящее время в России проводится эксперимент по изменению зачетной системы выплаты пособий. ФСС России будет выплачивать пособия напрямую работающим гражданам, а за работодателем сохраняется только обязанность своевременно в полном объеме платить страховые взносы. Такой порядок позволит контролировать правильность начисления пособий, своевременно обеспечивать пособиями застрахованных лиц независимо от финансового положения страхователя.

С июля 2011 г. проводится тестирование новой системы выплаты пособий путем реализации пилотного проекта в двух субъектах Российской Федерации: Карачаево-Черкесской Республике и Нижегородской области. С 1 июля 2012 г. по 31 декабря 2013 г. в реализации проекта будет участвовать еще шесть субъектов Российской Федерации. С 2014 года предполагается распространить эту систему по всей стране.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты и частные нотариусы, которые платят страховые взносы за себя, представляют расчеты по взносам только в территориальный орган ПФР и лишь по завершении календарного года.

На защиту имущественных интересов работников, чье здоровье пострадало в результате выполнения ими трудовых функций, направлено обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Основными законами, определяющими субъекты страхования, объект и базу для начисления взносов, а также порядок их расчета и уплаты, являются Закон об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и Федеральный закон от 8 декабря 2010 г. № 331-ФЗ «О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов» (далее — Закон о страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве).

Страхователями являются:

- российские организации,
- иностранные организации, которые ведут деятельность на территории Российской Федерации и нанимают на работу российских граждан;
- физические лица.

Объектом обложения страховыми взносами признаются выплаты и иные вознаграждения, выплачиваемые страхователями в пользу застрахованных в рамках трудовых отношений и гражданско-правовых договоров (если это оговорено в договоре).

База для начисления страховых взносов определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, в том числе в натуральной форме, за исключением сумм, не подлежащих обложению страховыми взносами.

Страховые тарифы в зависимости от классов профессионального риска устанавливаются специальным федеральным законом на каждый финансовый год и на плановый период.

Размер тарифа зависит от класса профессионального риска, к которому относится основной вид деятельности страхователя. *Класс профессионального риска* — это показатель, который отражает уровень производственного травматизма, профессиональной заболеваемости и расходов на обеспечение по страхованию, сложившийся по видам экономической деятельности страхователей. Он зависит от конкретной вида деятельности в соответствии с видами экономической деятельности по классам профессионального риска.

На 2011–2013 годы установлены страховые тарифы для 32 классов профессионального риска (Закон о страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве). Например, для I класса установлен страховой тариф 0,2%, для XXXII класса – 8,5%.

Страховые взносы исчисляются ежемесячно исходя из начисленной в отчетном месяце оплаты труда и страхового тарифа, который установлен для организации.

Пример 6.16. Организация занимается оптовой торговлей промышленными товарами. Данный вид деятельности относится к I классу профессионального риска, страховой тариф – 0,2%. Скидок и надбавок к тарифу организация не имеет. За март 2012 г. организация произвела своим работникам выплаты, подлежащие обложению страховыми взносами, в сумме 2 500 000 руб.

Рассчитать сумму страховых взносов за март

Сумма страховых взносов за март составит

$2\,500\,000 \text{ руб.} \times 0,2\% = 5000 \text{ руб.}$

Страховые взносы уплачиваются страхователем исходя из страхового тарифа с учетом скидки или надбавки, устанавливаемой страховщиком.

Размер указанной скидки или надбавки рассчитывается по итогам работы страхователя за три года и устанавливается страхователю с учетом состояния охраны труда и расходов на обеспечение по страхованию и не может превышать 40% страхового тарифа.

Скидки и надбавки устанавливаются в соответствии с Правилами установления страхователям скидок и надбавок к страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденных постановлением Правительства РФ от 6 сентября 2001 г. № 652.

Пример 6.17. Производственной организации установлен страховой тариф в размере 0,7%, так как она занимается деятельностью, относящейся к VI классу профессионального риска. На 2012 год организации установлена скидка к страховому тарифу в размере 20%. За март 2012 г. организация произвела своим работникам выплаты, подлежащие обложению страховыми взносами, в сумме 2 500 000 руб.

Определим сумму страховых взносов за февраль

Сумма страховых взносов за февраль составит

$2\,500\,000 \text{ руб.} \times (0,7\% \times 0,7\% \times 20\% - 100\%) = 14\,000 \text{ руб.}$

В том случае, если с работником организации произошел несчастный случай на производстве или он получил профессиональное заболевание, сумма страховых взносов, начисленная в ФСС России за соответствующий месяц, уменьшается на суммы выплат обеспечения по страхованию (пособие по временной нетрудоспособности; отпускные в связи с дополнительным отпуском на период санаторно-курортного лечения и проезда к месту лечения, если путевку работнику выдал ФСС России, и др.)

Страховые взносы уплачиваются в бюджет ФСС России не позднее дня, установленного для получения (перечисления) в банке средств на выплату заработной платы за истекший месяц, если базой для начисления страховых взносов являются выплаты и вознаграждения по трудовым договорам.

Страховые взносы учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности, так как включаются в себестоимость продукции, работ, услуг.

В определенных случаях страховые взносы могут включаться в стоимость внеоборотных активов, приобретенных МПЗ, состав прочих расходов и т.д.

В бухгалтерском учете все виды страховых взносов отражают на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» на соответствующих субсчетах:

- 1 «Расчеты по социальному страхованию»:
 - 1-1 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»;
 - 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»:
 - 2-1 «Расчеты с ПФР по взносам, направляемым на финансирование страховой части трудовой пенсии»;
 - 2-2 «Расчеты с ПФР по взносам, направляемым на финансирование накопительной части трудовой пенсии»;
 - 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».
- Корреспонденция счетов по счету 69 представлена в табл. 6.5.

Таблица 6.5

**Корреспонденции счетов по счету 69
«Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Начислены взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	20 23 25, 26, 28, 29 08, 10, 41, 44, 91-2 и др	69-1

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
2 Начислены взносы на обязательное пенсионное страхование		
на финансирование страховой части трудовой пенсии	20, 23, 25, 26, 28, 29, 08, 10, 41, 44, 91-2 и др	69-2-1
солидарная часть тарифа страховых взносов		
индивидуальная часть тарифа страховых взносов		
финансирование накопительной части трудовой пенсии	20, 23, 25, 26, 28, 08, 10, 41, 44, 91-2 и др	69-2-2
3 Начислены взносы на обязательное медицинское страхование (ФФОМС)	20, 23, 25, 26, 28, 29, 08, 10, 41, 44, 91-2 и др	69-3
4 Начислены взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20, 23, 25, 26, 44 и др	69-1-1
5 Начислены пособия по временной нетрудоспособности и в связи материнством и другие пособия за счет ФСС России	69-1	70
6 Перечислены страховые взносы в государственные внебюджетные фонды	69-1, 69-2, 69-3	51

6.4. ПОРЯДОК РАСЧЕТА ПОСОБИЙ ЗА СЧЕТ ФСС РОССИИ

Кроме основной и дополнительной заработной платы сотрудникам организаций могут производиться выплаты за счет средств ФСС России.

К числу таких выплат относятся:

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

Условия, размеры и порядок выплаты страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной

нетрудоспособности и в связи с материнством определяются Законом об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральным законом от 19 мая 1995 г. № 81-ФЗ «О государственных пособиях гражданам, имеющим детей» и Положением 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, утвержденного постановлением Правительства от 15 июня 2007 г. № 375.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за два календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком, в том числе за время работы (службы, иной деятельности) у другого страхователя (других страхователей)

Средний заработок — средняя сумма выплаченных страхователем в пользу застрахованного лица в расчетном периоде заработной платы, иных выплат и вознаграждений, исходя из которой исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком (ст. 1.2 Закона об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством).

В средний заработок включаются все виды выплат и иных вознаграждений в пользу застрахованного лица, на которые начислены страховые взносы в ФСС России.

Заработок, из которого рассчитываются пособия, не может быть больше предельного размера, установленного на каждый календарный год Законом о страховых взносах во внебюджетные фонды.

Предельный размер заработка составляет.

- за 2010 г. — 415 000 руб.;
- 2011 г. — 463 000 руб.;
- 2012 г. — 512 000 руб.

Средний дневной заработок определяется путем деления суммы начисленного заработка за два календарных года, предшествующих году наступления страхового случая, на 730.

Размер дневного пособия по временной нетрудоспособности исчисляется путем умножения среднего дневного заработка застрахованного лица на размер пособия, установленного в процентном выражении к среднему заработку.

Пособие по временной нетрудоспособности в случае болезни или травмы работника выплачивается в размере:

- 100% среднего заработка, если страховой стаж работника 8 и более лет;
- 80% среднего заработка, если страховой стаж работника от 5 до 8 лет;
- 60% среднего заработка, если страховой стаж работника до 5 лет.

Пособие по беременности и родам выплачивается застрахованной женщине в размере 100% среднего заработка.

Размер пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам определяется путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам. При определении размера пособия, подлежащего выплате, в число учитываемых календарных дней включаются нерабочие праздничные дни.

Исходя из минимального размера оплаты труда (с 1 июня 2011 г. он составляет 4611 руб.) пособия исчисляются в случаях, если:

- в двух календарных годах, предшествующих году наступления страхового случая, отсутствует заработная плата;
- средний месячный заработок меньше минимального размера оплаты труда;
- застрахованное лицо имеет страховой стаж менее шести месяцев.

Назначение и выплата пособий осуществляется страхователем по месту работы (службы, иной деятельности) застрахованного лица.

Обеспечение застрахованных лиц пособием по временной нетрудоспособности осуществляется в случаях утраты трудоспособности вследствие заболевания или травмы, необходимости осуществления ухода за больным членом семьи, карантинном застрахованного лица или ребенка в возрасте до семи лет и др.

Пособие выплачивается застрахованному лицу, с которым заключен трудовой договор либо им выполняется служебная или иная деятельность, за весь период временной нетрудоспособности до дня восстановления его трудоспособности или установления инвалидности. Пособие выплачивается также в том случае, если страховой случай наступил в течение 30 дней со дня прекращения указанной работы или деятельности либо в период со дня заключения трудового договора до дня его аннулирования.

При уходе за больным ребенком пособие по временной нетрудоспособности выплачивается:

- при амбулаторном лечении ребенка — за первые 10 календарных дней в полном размере, исходя из исчисленного среднего заработка, за последующие дни в размере 50% среднего заработка;

■ стационарном лечении ребенка — за все дни болезни ребенка в полном размере, исходя из исчисленного среднего заработка.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам начисляются на основании листка нетрудоспособности, форма которого утверждена приказом Минздравсоцразвития России от 26 апреля 2011 г. № 347н «Об утверждении формы бланка листка нетрудоспособности». Их выдача осуществляется лицами, имеющими лицензию на медицинскую деятельность. Листок нетрудоспособности работник должен представить в бухгалтерию организации на следующий день после выхода на работу.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованным лицам за первые три дня временной нетрудоспособности за счет средств страхователя (работодателя), а за остальной период, начиная с четвертого дня временной нетрудоспособности, за счет средств бюджета ФСС России.

Пример 6.18. Работник организации болел с 1 по 11 апреля 2012 г. (11 календарных дней). Листок временной нетрудоспособности предоставлен в бухгалтерию для оплаты 12 апреля 2012 г. Должностной оклад в 2010 и 2011 гг. составлял 30 000 руб. Работнику были выплачены премии: в 2010 г. — ежемесячно в размере 10% должностного оклада, в 2011 г. — ежемесячно в размере 10% должностного оклада и годовая премия за 2010 г. — 77 000 руб. Страховой стаж работника на момент нетрудоспособности составляет 6 лет и 9 месяцев.

Рассчитаем пособие по временной нетрудоспособности.

1. Расчетный период — с 1 января 2010 г. по 31 декабря 2011 г.

2. Найдём сумму заработной платы и премий за расчетный период В 2010 году

$30\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} + 30\,000 \text{ руб.} \times 10\% \times 100\% \times 12 \text{ мес.} = 396\,000 \text{ руб.}$

В 2011 году.

$30\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} + 30\,000 \text{ руб.} \times 10\% \times 100\% \times 12 \text{ мес.} + 60\,000 \text{ руб.} =$

$= 473\,000 \text{ руб.}$

Заработок за 2009 г.

$396\,000 \text{ руб.} < 415\,000 \text{ руб.}$

Заработок за 2010 г.

$473\,000 \text{ руб.} > 463\,000 \text{ руб.}$

Заработок для исчисления пособия составит

$396\,000 \text{ руб.} + 463\,000 \text{ руб.} = 859\,000 \text{ руб.}$

3. Рассчитаем средний дневной заработок

$859\,000 \text{ руб.} / 730 \text{ календ. дней} = 1176,71 \text{ руб.}$

4. Вычислим размер дневного пособия.

$1176,71 \text{ руб.} \times 80\% \times 100\% = 941,37 \text{ руб.}$

Размер дневного пособия равен 80% исчисленного среднего заработка, так как страховой стаж работника составляет 6 лет 9 месяцев.

5. Определим сумму пособия за все дни временной нетрудоспособности

$$941,37 \text{ руб.} \times 11 \text{ календ. дней} = 10\,355,07 \text{ руб.}$$

Сумма пособия за первые три дня временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет организации, составит

$$941,37 \text{ руб.} \times 3 \text{ дня} = 2\,824,11 \text{ руб.}$$

Сумма пособия за остальные дни временной нетрудоспособности, оплачиваемые за счет ФСС России, равна.

$$941,37 \text{ руб.} \times 8 \text{ дней} = 7\,530,96 \text{ руб.}$$

В соответствии со ст. 13 Закона об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством используются несколько вариантов назначения и выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам. Вариант зависит от того, где работало застрахованное лицо (работник) в двух календарных годах, предшествующих наступлению страхового случая, и где работает на момент его наступления. При расчете пособий учитываются доходы, полученные работником у предыдущего работодателя (работодателей), которые обязаны выдавать застрахованным лицам справку о сумме заработка в день прекращения работы или по его письменному заявлению. В ней отражается заработок сотрудника за текущий год, а также за два календарных года, предшествующих году прекращения работы или году обращения за справкой.

Вариант 1. Если на момент наступления страхового случая застрахованное лицо занято у нескольких работодателей, у которых было занято и в двух предшествующих календарных годах, то назначение и выплата пособия производится по каждому месту работы, службы, иной деятельности. При этом доходы, полученные застрахованным лицом в двух предшествующих календарных годах у других работодателей, не учитываются.

Вариант 2. Если на момент наступления страхового случая застрахованное лицо занято у нескольких работодателей, а в двух предшествующих календарных годах было занято у других работодателей (другого работодателя), то назначение и выплата пособия производится по одному из последних мест работы, службы, иной деятельности (по выбору работника). Расчет выполняется одним работодателем с учетом доходов, полученных застрахованным лицом в двух предшествующих календарных годах у других работодателей.

Вариант 3. Если на момент наступления страхового случая застрахованное лицо занято у нескольких работодателей, а в двух предше-

ствующих календарных годах было занято как у этих же, так и у других работодателей (другого работодателя), то работнику предоставляется право выбора варианта назначения и выплаты пособия (либо 1, либо 2).

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

Расчет пособия по беременности и родам выполняется аналогично расчету пособия по временной нетрудоспособности с учетом того, что застрахованной женщине выплачивается 100% среднего заработка. С первого дня пособие выплачивается за счет средств бюджета ФСС России. Сумма пособия по беременности и родам не подлежит обложению НДФЛ.

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается застрахованным лицам (матери, отцу, другим родственникам, опекунам), фактически осуществляющим уход за ребенком и находящимся в отпуске по уходу за ребенком, со дня предоставления отпуска по уходу за ребенком до достижения ребенком возраста полутора лет. Ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляется исходя из среднего заработка застрахованного лица, который определяется путем умножения среднего дневного заработка на 30,4. Это пособие выплачивается в размере 40% среднего заработка застрахованного лица, но не менее минимального размера этого пособия, и только по одному месту работы по выбору застрахованного лица с учетом заработка у других работодателей.

Пример 6.19. С 15 января 2012 г. работница работает в ООО «В». С 25 марта 2012 г. она оформила отпуск по уходу за ребенком. В бухгалтерию ООО «В» были представлены все необходимые документы. В расчетном периоде она работала в организациях «А» и «Б» и получила в 2010 г. в организации «А» 250 000 руб., в 2011 г. в организации «Б» 350 000 руб.

Рассчитаем ежемесячное пособие по уходу за ребенком до 1,5 лет.

1. Пособие начисляет ООО «В» из заработка за расчетный период, полученного в организациях «А» и «Б» (зарботок, полученный в 2012 г. в ООО «В», в расчете пособия не участвует)

$250\,000 \text{ руб.} + 350\,000 \text{ руб.} = 600\,000 \text{ руб.}$

2. Средний дневной заработок:

$(250\,000 \text{ руб.} + 350\,000 \text{ руб.}) / 730 \text{ календ. дней} = 821,91 \text{ руб.}$

3. Среднемесячный заработок

$821,91 \text{ руб.} \times 30,4 = 24\,958,40 \text{ руб.}$

4. Размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком

$24\,958,40 \text{ руб.} \times 40\%; 100\% = 9983,36 \text{ руб.}$

Минимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком до 1,5 лет (получают все женщины) составляет:

- 2326,00 руб. — на первого ребенка;
- 4651,99 руб. — на второго и последующих детей.

Максимальный размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком в возрасте до полутора лет (40% среднего заработка) — 14 625,31 руб.

С 1 января 2012 г. размер выплат по другим видам страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию в связи с материнством составляет.

- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности (при постановке на учет в медицинских учреждениях до 12 недель беременности) — 465,20 руб.;

- единовременное пособие при рождении ребенка — 12 405,32 руб.

Социальное пособие на погребение или возмещение стоимости гарантированного перечня услуг по погребению — 4515,60 руб

Федеральным законом от 25 февраля 2011 г. № 21-ФЗ «О внесении изменений в статью 14 Федерального закона „Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством“ и статьи 2 и 3 Федерального закона „О внесении изменений в Федеральный закон „Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством“» установлено, что при наступлении отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком в период с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2012 г. соответствующие пособия могут рассчитываться по правилам, действующим до 2011 г. Таким образом, работницы, уходящие в отпуск по беременности и родам либо в отпуск по уходу за ребенком в указанный период, получили право выбирать порядок исчисления причитающихся им пособий

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию и обеспечению используется счет 69, к которому открыт субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию». Корреспонденция счетов по счету 69-1 представлена в табл. 6.6.

Таблица 6.6

Корреспонденция счетов по учету пособий по временной нетрудоспособности и в связи с материнством

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Начислено пособие по временной нетрудоспособности за первые три дня временной нетрудоспособности	20, 25, 26, 23, 44	70

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
2 Доплата пособия по временной нетрудоспособности до среднего заработка (доплата предусмотрена коллективным договором)	20, 25, 26. 23, 44	70
3 Доплата пособия по временной нетрудоспособности до среднего заработка (доплата не предусмотрена локальными документами организации)	91-2	70
4 Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС России	69-1	70
5 Удержан НДФЛ с суммы пособия по временной нетрудоспособности и доплаты до среднего заработка	70	68
6 Выплачено пособие	70	50
7 Начислено пособие по беременности и родам (полностью за счет средств ФСС России)	69-1	70
8 Начислено пособие по уходу за ребенком (полностью за счет средств ФСС России)	69-1	70
9 Выплачено пособие	70	50

Контрольные вопросы и задания

1. Какие системы оплаты труда вы знаете?
2. Что такое основная и дополнительная заработная плата?
3. Что такое доплаты?
4. Какие существуют формы оплаты труда?
5. На каком счете ведется синтетический учет расчетов с работниками по оплате труда? Дайте его характеристику.
6. Какие удержания производятся из заработной платы?
7. Как рассчитать заработную плату за отпуск?
8. Какая заработная плата называется депонированной, как она отражается в учете?
9. Какие пособия выплачиваются работнику организации за счет ФСС России?
10. Какими нормативными правовыми документами регулируются вопросы оплаты труда?

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

7.1. ПОНЯТИЕ ИЗДЕРЖЕК, ЗАТРАТ, РАСХОДОВ И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

При рассмотрении вопросов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо выяснить сущность понятий «издержки», «затраты», «расходы», «потери» и «себестоимость» как экономико-правовых и учетных категорий, так как неверное толкование этих понятий может исказить их экономический смысл (рис. 7.1)

Понятия издержек производства и затрат на производство не тождественны между собой.

Издержки — это суммарные «жертвы» организации, связанные с выполнением определенных операций (явные и альтернативные). *Явные (расчетные) издержки* — это выраженные в денежной форме фактические затраты, *альтернативные (вмененные) издержки* означают упущенную выгоду организации, которую она получила бы при выборе производства альтернативного товара, по альтернативной цене, на альтернативном рынке и т.д. В экономической теории понятие «издержки» используется в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции, поэтому в прикладном аспекте принято называть издержки организации затратами.

Кроме того, издержки рассматриваются как эквивалент термина «затраты», но применяемые в сфере обращения, а не в сфере производства.

Затраты — это стоимость ресурсов, имеющихся в наличии и регистрируемых в балансе как активы организации, которые используются на определенные цели. В этом определении выделяется три момента:

- 1) затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- 2) величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;

3) понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений и т.п.).

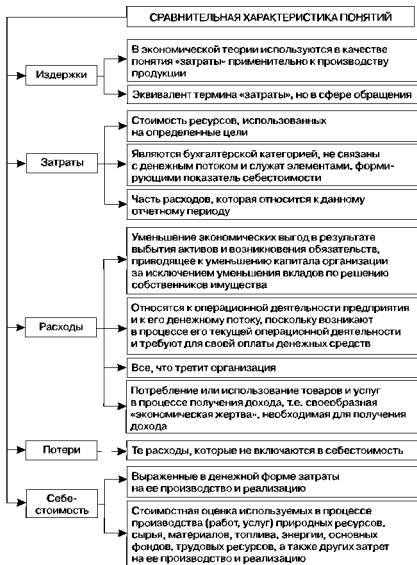


Рис. 7.1. Сравнительная характеристика понятий «издержки», «затраты», «расходы», «потери», «себестоимость»

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету.

От понятия «затраты» следует отличать понятие «расходы». Для признания затрат организации в качестве расходов необходимо выполнение следующих условий:

- обоснованность затрат, т.е. экономически оправданные затраты всех видов ресурсов, используемых для осуществления основных видов деятельности, оценка которых выражена в денежной форме;

- документальное подтверждение затрат и оформление в соответствии с требованиями Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете) (ст. 9);

- связь с доходами.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Перечень выбытия активов, не признаваемых расходами, показывает, что понятие «расходы» предусматривает ограничение по цели использования ресурсов. Например, затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами. К расходам будут отнесены лишь амортизационные отчисления по приобретенным основным средствам.

Расходы относятся к операционной деятельности предприятия и к его денежному потоку, поскольку возникают в процессе его текущей операционной деятельности и требуют для своей оплаты денежных средств. затраты же являются бухгалтерской категорией. с денежным потоком не связаны и служат элементами, формирующими показатель себестоимости. Поэтому в себестоимость включаются некоторые затраты, не являющиеся расходами. Примером таких затрат выступают амортизационные отчисления, которые не связаны непосредственно с выплатами денежных средств и зависят от выбранного в рамках учетной политики способа перенесения стоимости основных средств на стоимость готовой продукции.

Расходы – категория финансового учета. Порядок признания расходов, их классификация как в бухгалтерском, так и в налоговом учете рассмотрены в главе 13

Себестоимость продукции — это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Себестоимость отражает величину текущих затрат, имеющих производственный, некапитальный характер, обеспечивающих процесс простого воспроизводства на предприятии. Себестоимость является экономической формой возмещения потребляемых факторов производства.

Формирование себестоимости продукции (работ, услуг) предусматривает суммирование затрат организации, сопряженных с процессом производства и относящихся к определенному отчетному периоду.

Рассмотрим экономические принципы формирования себестоимости продукции (работ, услуг)

1. *Расходы связаны с осуществляемой организацией предпринимательской деятельностью* (принцип не зафиксирован в нормативных актах, но следует из определения себестоимости продукции, работ, услуг). Сущность данного принципа заключается в том, что в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются расходы, связанные с процессом производства и реализации. Расходы, не связанные с предпринимательской деятельностью, относятся к категории непроизводственных расходов.

2. *Разделение текущих и капитальных затрат.* К *текущим* относятся производственные расходы, которые, как правило, потребляются в одном хозяйственном цикле. В число *капитальных* входят расходы на внеоборотные активы, используемые в нескольких циклах производства, стоимость которых включается в текущие расходы производства посредством начисления амортизации, а также расходы инвестиционного характера.

3. *Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности принцип начисления* (Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1 2008 (далее — ПБУ 1, 2008), утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н, п. 18 ПБУ 10/99). Согласно данному принципу 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.

4. *Допущение имущественной обособленности организации* (ПБУ 1 2008). Согласно этому принципу имущество и обязательства самой

организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других юридических лиц.

Определение себестоимости служит основой для установления цен, является базой для исчисления налогов на сбыт, а также для текущей оценки результатов деятельности организации.

7.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ

В бухгалтерском учете затраты организации в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на различные виды, поэтому для планирования, учета и анализа необходимо классифицировать их в однородные группы по ряду признаков (рис. 7.2).

По экономическому содержанию выделяют группировки по **элементам затрат** и по **статьям калькуляции**. Для определения объемов используемых предприятием материальных, трудовых, финансовых ресурсов на всю производственно-хозяйственную деятельность независимо от их назначения и использования используют классификацию по *экономическим элементам затрат*.

Каждый элемент затрат объединяет однородные по экономическому содержанию затраты, которые не могут быть разложены на составные части и рассчитываются независимо от того, где они произведены (в основном цехе, на складе и т.д.), а также от их производственного назначения. Например, в группу затрат на оплату труда включаются все соответствующие расходы (оплата труда производственных рабочих, обслуживающего персонала, аппарата управления и т.д.). Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру себестоимости. Для этого исчисляют удельные веса каждого вида затрат в процентах ко всей себестоимости.

Номенклатура элементов одинакова для всех организаций и установлена п. 8 ПБУ 10/99

Группа затрат по *калькуляционным статьям расходов* используется при составлении калькуляций, позволяющих определить, во что обходится организации единица каждого вида продукции, себестоимость отдельных видов работ и услуг. Данная классификация дает возможность проводить подробный анализ затрат по их видам, контролировать их осуществление, определять рентабельность отдельных видов продукции.

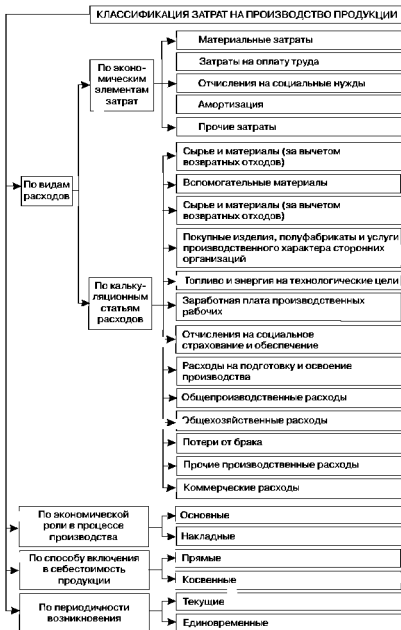


Рис. 7.2. Классификация затрат на производство продукции

По статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели (назначения) их возникновения и относятся на каждый вид изделия прямым или косвенным методом. Эта классификация специфична для каждой отрасли промышленности, поэтому состав расходов в каждой отрасли различен и определяется соответствующими отраслевыми или межотраслевыми инструкциями и методиками.

Перечень статей устанавливается для отдельных отраслей промышленности, исходя из особенностей технологии и организации производства. Типовая группировка калькуляционных статей затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), представлена на рис. 7.2.

По статье «Сырье и материалы (за вычетом возвратных отходов)» показывают в основном предметы труда, составляющие основу изготавливаемой продукции, работ, услуг, продукты труда добывающих отраслей, вспомогательные материалы, способствующие улучшению качественных характеристик продукции, работ, услуг. Они используются в технологическом процессе организации.

Вспомогательные материалы при их значительном удельном весе в себестоимости могут учитываться как отдельная калькуляционная статья.

Из стоимости сырья и материалов исключаются возвратные отходы. Они образуются при наличии в отдельных производствах остатков исходных материалов, которые полностью или частично утратили свои потребительские свойства. Они не могут быть использованы по технологическому (прямому) назначению и исключаются из себестоимости готовой продукции (работ, услуг).

По статье «Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций» показывают изделия, составные элементы изделия (заготовки, узлы, детали и др.), которые поставляются сторонними организациями. По данной статье показывается также стоимость обработки сырья, выполнения отдельных технологических операций, осуществленных сторонними организациями.

Статья «Топливо и энергия на технологические цели» включает в себя стоимость израсходованных энергетических затрат, используемых для технологических нужд: топлива (мазута, бензина, керосина и т.д.), воды, пара, газа, сжатого воздуха и др.

При формировании статьи «Зарботная плата производственных рабочих» в нее включают основную и дополнительную заработную плату производственных рабочих и инженерно-технического персонала организации, непосредственно занятых в процессе изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг.

К основной заработной плате относят следующие виды выплат.

- оплату за выполнение технологических операций по сдельным расценкам и нормам;
- сумму начисленной повременной оплаты труда;
- доплаты по сдельным и повременным системам оплаты труда (за работу в выходные и праздничные дни, за вредные условия труда и др.);
- доплаты к сдельным расценкам по операциям, связанным с отступлениями в производственном процессе.

В состав дополнительной заработной платы включают суммы, начисленные за время очередных и дополнительных отпусков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, льготных часов подросткам и др. Они представляют собой суммы начисленной заработной платы и выплаты за непроработанное время, подлежащие оплате в соответствии с ТК РФ.

По статье «Отчисления на социальное страхование и обеспечение» показывают суммы начисленных взносов в государственные внебюджетные фонды (ФСС России, ПФР, фонды обязательного медицинского страхования) и обязательных отчислений на социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по установленным законодательством нормам от суммы начисленной производственным рабочим заработной платы.

Расходы на подготовку и освоение производства как отдельная калькуляционная статья включают в себя расходы организации на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), на разработку и освоение новых видов продукции индивидуального производства и новых технологических процессов изготовления такой продукции (подготовку документации для проектов, подготовку расчетов, расходы на аттестацию продукции и др.), затраты на горно-подготовительные работы в добывающих отраслях и некоторые другие.

Статья «Общепроизводственные расходы» состоит из двух групп расходов: 1) на содержание и эксплуатацию оборудования, 2) цеховых.

К расходам на содержание и эксплуатацию оборудования относят:

- оплату труда работников, обслуживающих или управляющих оборудованием, машинами, механизмами, транспортными средствами;
- амортизацию производственного оборудования, машин, механизмов, транспортных средств;
- затраты на проведение текущих и капитальных видов ремонта этих объектов основных средств;
- затраты на внутрипроизводственное перемещение грузов, материалов;
- прочие расходы

Цеховые расходы — это расходы на управление и обслуживание структурных подразделений организации (цехов, производств, переделов, мастерских и др.). Они включают в себя расходы:

- на содержание аппарата управления цеха;
- содержание прочего цехового персонала;
- амортизацию зданий, сооружений, вычислительной техники, инвентаря;
- содержание зданий, сооружений, вычислительной техники, инвентаря;
- текущий и капитальный ремонт зданий, сооружений, вычислительной техники, инвентаря;
- испытания, опыты, исследования цехового характера, рационализацию и изобретательство;
- охрану труда и обеспечение техники безопасности;
- потери от простоев по внутренним причинам и др.

Общехозяйственные расходы предназначены для обслуживания организации производства и управления производством по предприятию в целом. Они группируются в аналитическом учете в разрезе следующих групп затрат.

1. Расходы на управление предприятием.

- оплата труда аппарата управления предприятием;
- командировки и перемещения;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны и др.

2. Общехозяйственные расходы:

- содержание прочего общехозяйственного персонала;
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- содержание и ремонт основных средств общехозяйственного назначения;
- производство испытаний, опытов, исследований, расходы на изобретательство и рационализацию;
- охрана труда;
- подготовка персонала;
- организованный набор рабочей силы и др.;
- налоги, сборы и отчисления.

3. Непроизводительные расходы — потери от простоев по вине администрации и др.

Статья «Потери от брака» формируется за счет включения:

- себестоимости окончательно забракованной продукции (работ, услуг) за вычетом удержаний и возмещений;
- расходов по устранению дефектов исправимого брака;

- стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов, испорченных при наладке оборудования сверх установленных норм;

- превышающих установленные нормы расходов на гарантийный ремонт продукции, проданной с гарантией, и др.

По статье «Прочие производственные расходы» относят затраты на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание продукции, по которой организацией установлен гарантийный срок службы, и др.

Статья «Коммерческие расходы», связанная с продажей продукции, отражает следующие данные:

- расходы на тару и упаковку готовой продукции, их предпродажную подготовку;

- оплату транспортных расходов сторонних организаций по доставке и транспортировке готовой продукции в соответствии с условиями договоров с покупателями;

- затраты на содержание подразделений, занимающихся продажей продукции (оплату труда; отчисления на социальные нужды: канцелярские, почтовые, телефонные, телеграфные, командировочные расходы, расходы на ремонт, содержание и эксплуатацию объектов основных средств, предназначенных для продажи продукции; расходы на рекламу продукции), и др.

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей — себестоимость проданной (реализованной) продукции.

Организации могут вносить изменения в приведенную номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

В результате группировки затрат по калькуляционным статьям образуется ряд комплексных статей, состоящих из нескольких элементов расходов. К таким статьям относятся общепроизводственные, общехозяйственные расходы и др. В указанные статьи входят затраты, относящиеся к различным элементам, например заработная плата, отчисления на социальные нужды, и амортизация.

При производстве продукции, работ, услуг возникают расходы, которые по экономической роли в процессе производства подразделяются на *основные и накладные*.

Основные расходы непосредственно связаны с технологическим процессом производства продукции, работ и услуг (без них невозможно произвести продукцию, выполнить работы, оказать услуги). Они составляют наиболее существенную долю в общей совокупности затрат, из которых складывается себестоимость: сырье и материалы, заработная плата производственных рабочих и др.

Накладные расходы способствуют производственному (технологическому) процессу. Они связаны с его организацией, обслуживанием и управлением, составляя незначительную долю в себестоимости продукции (работ, услуг): общепроизводственные, общехозяйственные и другие расходы.

Формирование себестоимости продукции по статьям калькуляции предполагает их группировку **по способу включения в себестоимость готовой продукции** на прямые и косвенные расходы.

Прямые расходы можно непосредственно отнести на конкретный вид продукции (работы, услуги) экономически обоснованным способом. Как правило, эти затраты могут быть отнесены на объект калькулирования в момент их осуществления. Наиболее типичными видами прямых расходов на производство продукции (работ, услуг) в большинстве производств являются:

- сырье и материалы;
- покупные изделия полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальное страхование и обеспечение

Косвенные расходы не имеют прямой связи с конкретным видом продукции (работы, услуги) и обычно относятся к нескольким объектам затрат. Наиболее типичными калькуляционными статьями расходов, относящихся к косвенным, являются общепроизводственные, общехозяйственные, прочие производственные расходы и др. В бухгалтерском учете косвенные расходы собираются отдельно от прямых расходов и только после их распределения включаются в себестоимость изготовленных изделий, выполненных работ, оказанных услуг для расчета фактической себестоимости в разрезе калькуляционных статей расходов.

Косвенные расходы распределяются между отдельными изделиями согласно выбранной в организации методике (пропорционально основной заработной плате, количеству отработанных машино-часов, часов отработанного времени и т.п.), т.е. косвенным путем.

Выбор коэффициентов распределения зависит от отраслевых особенностей и размеров организации, ее организационной структуры, ассортимента выпускаемой продукции и ряда других факторов.

Обратите внимание! Если организация производит монопродукт, то все затраты на его производство и продажу будут прямыми.

Безусловно, чем больше доля прямых затрат в структуре всех расходов организации, тем точнее величина себестоимости конкретных видов продукции. Однако в современных условиях с развитием технологий, усложнением организационных структур, совершенствованием организации предприятий доля прямых затрат неизменно снижается. Поэтому приоритет в учете и управлении затратами приобретают такие вопросы, как правильное отнесение затрат на себестоимость, выбор экономически обоснованных коэффициентов распределения и расчет полной себестоимости отдельных видов продукции.

В российской практике разделение затрат на прямые и косвенные очень распространено (метод калькулирования *Absorption costing*). Применение данной классификации позволяет сформировать полную себестоимость отдельных видов продукции, а также себестоимость незавершенного производства (далее – НЗП) и остатков готовой продукции на складе, исчислить рентабельность отдельных видов продукции. Кроме того, показатель сформированной полной себестоимости применяется в ряде случаев в ценообразовании, когда цена на продукцию устанавливается по принципу «полные затраты плюс норма прибыли (процент рентабельности)» (так называемый затратный метод формирования цены).

В зависимости от периодичности возникновения все расходы подразделяют на текущие и единовременные.

К *текущим* относят расходы, связанные с производством и продажей продукции данного периода. Обычно это основная часть расходов организации.

Единовременными называют расходы, связанные с подготовкой новых производств, освоением новой продукции, резервированием затрат на какие либо цели (оплату отпусков, ремонт основных средств и пр.).

Современные системы управления базируются на анализе зависимости между изменениями объема производства, выручки от реализации продукции, затрат и чистой прибыли. Такой анализ получил название операционного (CVP-анализ, маржинальный анализ). Операционный анализ — основной инструмент оперативного планирования на предприятии, который позволяет изучать зависимость результатов деятельности от затрат, объема производства и цены.

По отношению к объему производства затраты классифицируют на переменные и постоянные.

Переменные затраты возрастают или уменьшаются пропорционально изменению объема производства продукции, т.е. зависят от деловой активности организации. Однако в связи с отраслевыми,

организационными и технологическими особенностями производства степень зависимости таких затрат от объема производства не всегда прямо пропорциональна. Поэтому такие затраты часто называют не переменными, а условно-переменными. Наиболее типичными условно-переменными расходами являются расход сырья и материалов, топлива и энергии на технологические цели и др.

Затраты, которые остаются практически неизменными в течение отчетного периода, не зависят от деловой активности — это *постоянные расходы*. Среди них могут быть расходы по обслуживанию и управлению цехов, производств, переделов, включаемые в состав калькуляционной статьи «Общепроизводственные расходы», расходы по управлению организацией в целом, учитываемые по калькуляционной статье «Общехозяйственные расходы», и др.

При делении затрат на переменные и постоянные следует иметь в виду, что расчеты производятся на релевантный период, т.е. постоянные издержки на весь объем и переменные издержки на единицу постоянны лишь в определенных пределах объема производства (продаж). Релевантным считается краткосрочный период (как правило, до одного года), для которого характерно определенное поведение постоянных и переменных издержек.

Классификация затрат в зависимости от объема производства лежит в основе метода калькулирования себестоимости (метод калькулирования *Direct-costing*). В соответствии с этим методом переменные затраты относятся на себестоимость конкретных видов продукции, а постоянные затраты в общей сумме относятся на финансовый результат деятельности и не разносятся по видам продукции.

7.3. МЕТОДЫ И СИСТЕМЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

В отечественной учетной практике слово «калькуляция» (от лат. *calculatio* — вычисление) появилось во второй половине XIX в. и означает исчисление себестоимости. В экономической литературе **калькулирование** определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг).

Итогом калькулирования является калькуляция. Все виды калькуляций отражают расходы на производство и продажу единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа, на которых проводится исчисление:

- 1) себестоимости всей выпущенной продукции в целом;
- 2) фактической себестоимости по каждому виду продукции;
- 3) себестоимости единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

В процессе калькулирования используются такие понятия, как «объекты учета затрат», «объекты калькуляции» и «калькуляционная единица».

Объекты учета затрат — это места возникновения затрат: организация в целом, производство, технологические процессы, цеха, участки, переделы и т.п.

Объектами калькуляции являются отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги. По объектам калькуляции ведется, как правило, аналитический учет затрат.

Калькуляционная единица — единица измерения калькуляционного объекта. В качестве калькуляционных используются.

- натуральные единицы — штуки, метры, киловатт-часы и др.;
- условно-натуральные единицы — 100 пар обуви определенного вида, 1000 условных банок, станкокомплект и др.;
- условные (приведенные) единицы — спирт 100%-ной крепости; сода каустическая с содержанием 72%-ного едкого натра и др.;
- стоимостные единицы — рубли, евро и т.п.;
- единицы работ — один тонно-километр, тонна перевезенного груза;
- единицы времени — человеко-час, машино-час, машино-день и т.п.;
- эксплуатационные единицы — мощность, производительность, параметры продукции и т.п.

Выбор метода калькулирования зависит от технологических особенностей процесса производства, его сложности, наличия НЗП, длительности производственного цикла, номенклатуры вырабатываемой продукции и обуславливает порядок аналитического учета затрат.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции — это совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения затрат на единицу продукции.

Общепринятой классификации методов учета затрат и калькуляции не существует. По объектам учета затрат выделяют попроцессный, попередельный и показный методы.

Попроцессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости характеризуется:

- массовым типом производства;
- ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции,
- непродолжительным циклом производства;
- единой единицей измерения;
- отсутствием НЗП.

Попроцессный метод применяется в добывающей промышленности (газовая, нефтяная, угольная, железорудная и т.д.) и энергетике. В этих отраслях объекты учета затрат совпадают с объектами калькулирования. Кроме того, если отсутствуют запасы готовой продукции на складах, средняя себестоимость продукции, руб., определяется методом простого одноступенчатого калькулирования.

$$C = Z / X,$$

где Z – совокупные затраты за отчетный период, руб.,
 X – количество произведенной продукции (штуки, тонны, метры и т.д.)

При применении попроцессной калькуляции, если на предприятии присутствуют запасы готовой продукции на складах (объемы производства не совпадают с объемами продаж), полную себестоимость единицы продукции, руб., можно определять по методу простого двухступенчатого калькулирования.

$$C = \frac{Z_1}{X_1} + \frac{Z_2}{X_2}.$$

где Z_1 – совокупные производственные затраты отчетного периода, руб.,
 Z_2 – управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.,
 X_1 – количество единиц продукции, произведенной в данном отчетном периоде,
 X_2 – количество единиц продукции, реализованной в отчетном периоде.

Из описания последовательности расчетов себестоимости по методу простого двухступенчатого калькулирования видно, что его практическое использование предполагает наличие на предприятии простейшей системы учета затрат по местам их возникновения. Это позволяет выделить издержки производственной сферы и административно-сбытовые издержки.

Метод простого двухступенчатого калькулирования позволяет оценить запасы и готовую продукцию по производственной себестоимости; отнести расходы по управлению и сбыту в полном объеме на количество проданной продукции.

Попередельный метод применяется в производствах, где готовый продукт получается в результате последовательной обработки исходного материала на отдельных технологически прерывных стадиях, фазах или переделах.

Данный метод эффективен в основном в массовых производствах, в которых производственные процессы образуют переделы, на которых выпускается промежуточный продукт — полуфабрикат. Эти переделы являются объектами учета затрат. Планирование и учет ведутся по отдельным технологическим стадиям, фазам, переделам, а внутри последних — по статьям в разрезе видов и групп продукции.

Попередельный метод применяется в металлургической, текстильной, химической промышленности, промышленности стройматериалов, литейном производстве и др.

Расчет полной себестоимости единицы продукции, руб., ведется по следующей формуле:

$$C = \frac{З_{м_1}}{X_1} + \frac{З_{пр_2}}{X_2} + \frac{З_{пр_3}}{X_3} + \dots + \frac{З_{пр_n}}{X_n} + \frac{З_v}{X_{пр}},$$

где $З_{пр_1}, З_{пр_2}, \dots, З_{пр_n}$ — совокупные производственные издержки каждого передела, руб.,
 $З_{уп}$ — управленческие и коммерческие расходы отчетного периода, руб.;
 $X_1, X_2, \dots, X_n$ — количество полуфабрикатов, изготовленных в отчетном периоде каждым переделом, шт.,
 $X_{пр}$ — количество проданных единиц продукции в отчетном периоде, шт.

Для повышения аналитичности расчетов затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции целесообразно учитывать отдельно, а в рамках переделов — лишь добавленные затраты (зарботную плату плюс общепроизводственные расходы) каждого из них. Такая разновидность простого калькулирования называется калькулированием по стадиям обработки.

Приведенная формула в этом случае примет следующий вид:

$$C = З_m + \frac{З_{доб_1}}{X_1} + \frac{З_{доб_2}}{X_2} + \frac{З_{доб_3}}{X_3} + \dots + \frac{З_{доб_n}}{X_n} + \frac{З_{уп}}{X_{пр}},$$

где $З_m$ — затраты сырья и материалов в расчете на единицу продукции, руб.,
 $З_{доб_1}, З_{доб_2}, \dots, З_{доб_n}$ — добавленные затраты каждого передела, руб.

Часто попроцессный метод рассматривается как упрощенная разновидность поперечного калькулирования. Иногда термин «попроцессное калькулирование» используют как синоним поперечного метода учета.

Показный метод применяется преимущественно в индивидуальных и мелкосерийных производствах. Объектом учета затрат и калькулирования себестоимости является производственный заказ на изготовление неповторяющихся единичных или небольших партий изделий, на выполнение ремонтных, экспериментальных и других индивидуальных работ. Данный метод распространен в машиностроении, инструментальной, станкостроительной, электротехнической, приборостроительной, авиационной, судостроительной промышленности.

Затраты аккумулируются на индивидуальной основе для каждого заказа. Основным учетным документом для этой информации является «Карточка (лист) учета затрат на выполнение заказа» или «Калькуляционная карточка». Калькуляционная карточка стоит по типу калькуляционного счета.

На каждый заказ начисляется доля производственных накладных расходов на основе отраженных в учетной политике баз распределения. Разновидностью показного метода является *попунктный метод*, применяемый в массовом и серийном производстве. Себестоимость единицы продукции определяется как средняя величина затрат на ее изготовление в течение отчетного периода.

С точки зрения полноты учитываемых затрат возможно калькулирование полной и неполной (сокращенной) себестоимости. Калькулирование *полной себестоимости* предполагает учет всех затрат и ежемесячное списание накладных расходов на счет 20 «Основное производство», а калькулирование *сокращенной себестоимости* предусматривает списание общехозяйственных расходов на счет продаж.

В зависимости от оперативности учета и контроля затрат различают метод учета фактической (исторической) себестоимости и учет нормативных затрат

Учет фактических затрат — это метод последовательного накопления данных о произведенных издержках без отражения в учете данных о величине их по действующим нормам

Нормативный метод учета предполагает предварительное определение нормативных затрат по операциям, процессам, объектам с выявлением в ходе производства отклонений от нормативных затрат.

7.4. СХЕМА УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в бухгалтерский управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

Учет затрат осуществляется с применением счетов Раздела III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Счета этого раздела предназначены для обобщения информации о расходах по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу).

Информация о расходах организации по обычным видам деятельности может быть сформирована по одному из двух вариантов: 1) с применением счетов 20—29; 2) с применением счетов 20—39.

Фактическая себестоимость по видам вырабатываемой продукции, а внутри их — по статьям калькуляции, отражается на счете 20.

Первый вариант учета затрат является традиционным для отечественной учетной практики и основан на применении счетов 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» — косвенные затраты производственного характера, 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» и др.

Схема счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство»

Дебет	Кредит
1 Сальдо начальное — стоимость НЗП на начало периода	
2 Фактические затраты на производство продукции за отчетный период (прямые и косвенные)	3 Стоимость неиспользованных материалов и возвратных отходов Фактическая себестоимость готовой продукции (работ, услуг)
4 Сальдо конечное — стоимость НЗП на конец периода (1 + 2 – 3 – 4)	

Счета 20 и 23 — калькуляционные, на них исчисляется фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) основного и вспомогательного

производств. На счете 20 учитываются все расходы, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг (расходы от обычных видов деятельности). В частности, этот счет используется для учета затрат.

- по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции;
- выполнению строительно-монтажных, геолого-разведочных и проектно-изыскательских работ;
- оказанию услуг организаций транспорта и связи,
- выполнению НИОКР;
- содержанию и ремонту автомобильных дорог и т.п.

Организации могут иметь производства, продукция (работы, услуги) которых изначально предназначены не для продажи на сторону, а для использования в производстве основной продукции (работ, услуг). Такие производства называются *вспомогательными*. Учет затрат вспомогательных производств ведется на счете 23 (подробную информацию по этому счету см. в параграфе 7.6).

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списывают в дебет счетов 20 и 23 с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда следующими бухгалтерскими записями.

Д 20, 23 – К 10 «Материалы» — списана себестоимость материалов, переданных в основное и вспомогательное производство для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг;

Д 20, 23 – К 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — начислена заработная плата рабочим основного и вспомогательного производств;

Д 20, 23 – К 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения» – начислены взносы в государственные внебюджетные фонды на суммы оплаты труда рабочих основного и вспомогательного производств.

Косвенные, комплексные расходы включаются в себестоимость продукции по-разному, в зависимости от характера и периода времени, к которому они относятся.

Косвенные расходы, возникающие ежемесячно, учитываются на счетах 25 и 26. Счета являются собирательно-распределительными, т.е. по дебету указанных счетов собираются затраты, а по кредиту в конце месяца полностью списываются. Данные счета никогда не имеют остатков, в балансе их нет (подробную информацию по учету затрат на указанных счетах см. в параграфе 7.5).

Предусмотрено два варианта списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Первый вариант, так называемый *калькуляционный*, – классический, традиционный способ учета. Суммы затрат, собранные на счетах 25 и 26, подлежат списанию в конце отчетного периода в дебет счетов 20 и 23 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально той или иной базе. Говорят, что калькулируется полная фактическая производственная себестоимость готовой продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Списание общепроизводственных и общехозяйственных затрат на счет 20 характерно для производственной себестоимости.

Второй вариант предполагает разделение всех затрат за отчетный период на производственные, обусловленные ходом производственного процесса, и периодические, связанные в основном с длительностью отчетного периода. В конце отчетного периода в расчет себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг помимо прямых производственных затрат включаются и косвенные производственные затраты, учтенные в течение отчетного периода на счете 25.

Д 20 (23, 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») – К 25.

Периодические затраты, данные о которых отражены на счете 26, при втором варианте не включаются в себестоимость объектов калькулирования, а списываются в конце отчетного периода непосредственно на уменьшение выручки от продажи продукции. Возможность применения данного варианта предусмотрена п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, п. 9 ПБУ 10/99, а также Инструкцией по применению Плана счетов (пояснения к счету 26).

При этом варианте калькулируется неполная (ограниченная, сокращенная) производственная себестоимость по объектам калькулирования. Это аналог западной системы «директ-костинг»: разделение общих текущих затрат отчетного периода по признаку их взаимосвязи с производством на производственные (прямые, условно-переменные) и периодические (косвенные, условно-постоянные).

Выбор того или иного способа списания общепроизводственных и общехозяйственных расходов осуществляется организацией самостоятельно и должен быть закреплён в учетной политике.

По кредиту счета 20 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Суммы фактической себестоимости готовой продукции, работ и услуг в зависимости от принятой в организации учетной политики могут

списываться с кредита счета 20 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету ведется по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). Если формирование информации о расходах по обычным видам деятельности не ведется на счетах 20—39, то аналитический учет по счету 20 осуществляется также по подразделением организации.

Завершающим этапом учетного процесса является составление калькуляций себестоимости отдельных видов продукции на основании аналитической группировки расходов по объектам калькулирования внутри счета 20.

Этапы общей схемы затрат на производство можно представить следующим образом.

1. Фактически произведенные затраты в течение месяца на основании первичных документов отражаются на счетах учета затрат. Расходы вспомогательных производств предварительно собираются по дебету счета 23, расходы обслуживающих производств и хозяйств — по дебету счета 29, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, — по дебету счетов 25 и 26.

Расходы, связанные с потерями от брака, собираются на счете 28, а расходы будущих периодов — на счете 97 «Расходы будущих периодов».

2. После окончания отчетного периода фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, накопленная в дебете счета 23, списывается в дебет счетов 20, 25 и 26. Расходы будущих периодов списываются с кредита счета 97 в дебет счетов 25 и 26 в доле, относящейся к отчетному периоду.

3. Производится распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Ученные предварительно на счетах 25 и 26 расходы сначала распределяются между выпущенной продукцией и остатками НЗП пропорционально их нормативной величине.

Расходы, учтенные на счетах 25 и 26, списываются по окончании отчетного периода в дебет счета 20 с кредита счетов 25 и 26, либо с кредита счета 25 в дебет счета 20, а с кредита счета 26 в дебет счета 90 при калькулировании сокращенной (неполной себестоимости).

4. На четвертом этапе при наличии производственного брака на счете 28 выявляются окончательные потери от брака и списываются на основное производство (счет 20).

По завершении данного этапа на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период

5. Определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции.

Для расчета фактической себестоимости определяется НЗП на конец периода, т.е. затраты на продукцию, не прошедшую всех стадий обработки, испытаний, приемки, неукomплектованную.

Стоимость НЗП остается как saldo на счете 20 в разрезе каждого изделия. Остальная сумма затрат списывается на выпущенную продукцию.

Этапы общей схемы затрат на производство представлены в табл. 7.1

Таблица 7.1

Этапы общей схемы затрат на производство

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Этап 1		
Фактически произведенные затраты в течение месяца на основании первичных документов отражены на счетах учета затрат		
списаны на соответствующие виды производств и прямые затраты,	20, 23, 25, 26, 28, 29	10, 60, 69, 70
отражены затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим периодам (например, стоимость материалов, отпущенных на производство, в случае подготовки и освоения новых видов продукции)	97	10, 60, 76 и др
Этап 2		
Затраты вспомогательных, обслуживающих производств и хозяйств и расходы будущих периодов списаны на общепроизводственные и общехозяйственные расходы	25, 26	23, 29
списаны на общепроизводственные и общехозяйственные расходы затраты вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств		
доля расходов будущих периодов, относящихся к отчетному периоду, списана на общепроизводственные и общехозяйственные расходы	25, 26	97
Этап 3		
Произведено распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов		
При калькулировании полной (фактической) себестоимости		
списаны общепроизводственные и общехозяйственные расходы на основное производство	20	25, 26

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
При калькулировании неполной (сокращенной) себестоимости списаны общепроизводственные расходы на основное производство	20	25
списаны общехозяйственные расходы на уменьшение выручки от продажи продукции	90	26
Этап 4		
При наличии производственного брака на счете 28 выявлены окончательные потери от брака списаны на основное производство потери от брака	20	28
Этап 5		
Определена фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции списаны затраты основного производства на готовую продукцию	43	20

Полуфабрикат — это изделие, подлежащее последующей обработке или использованию в последующих технологических стадиях.

Затраты основного производства могут отражаться в учете полуфабрикатным и бесполуфабрикатным методом.

При *полуфабрикатном методе* произведенные полуфабрикаты сначала приходятся на склад, а затем оттуда передаются другим структурным подразделениям для дальнейшей переработки.

При *бесполуфабрикатном методе* изделия, изготовленные в результате отдельных стадий технологического процесса и подлежащие дальнейшему использованию в процессе изготовления готовой продукции, учитываются на счете 20 «Основное производство» в составе НЗП.

Бухгалтерские записи при полуфабрикатном методе имеют следующий вид:

Д 21 — К 20 — изготовленные полуфабрикаты переданы на склад,

Д 20 — К 21 — полуфабрикаты переданы для дальнейшей обработки.

При определении себестоимости полуфабрикатов можно использовать следующие способы расчета:

- по стоимости сырья и материалов, использованных при изготовлении полуфабрикатов;
- сумме прямых затрат;
- фактической или нормативной производственной себестоимости

Полуфабрикаты также можно принять к учету по условным учетным ценам, которые устанавливаются в организации.

Пример 7.1. Готовый продукт производится в организации на двух технологических периодах путем последовательной обработки в двух цехах. За текущий месяц стоимость материалов, переданных в производство, составила 109 600 руб., стоимость израсходованных материалов — 102 750 руб., сумма начисленной заработной платы — 41 100 руб., сумма начислений на оплату труда — 13 974 руб., амортизация основных средств — 2055 руб., затраты на освещение и электроэнергию — 2055 руб. (без НДС), затраты вспомогательного производства — 4795 руб.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи.

Д 20 К 10 — 109 600 руб. — списаны материалы в производство,

Д 20 К 70 — 41 100 руб. — начислена заработная плата,

Д 20 К 69 — 13 974 руб. — произведены начисления в государственные внебюджетные фонды,

Д 25 К 02 «Амортизация основных средств» — 2055 руб. — начислена амортизация оборудования,

Д 25 К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 2055 руб. — отражены затраты на освещение и электроэнергию,

Д 20 К 23 — 4795 руб. — списаны расходы вспомогательного производства,

Д 20 — К 25 — 410 руб. — списаны общепроизводственные расходы.

Определим себестоимость произведенных полуфабрикатов различными методами.

1. По стоимости сырья и материалов. Стоимость материалов, непосредственно израсходованных на производство полуфабрикатов в текущем месяце, составила 102 750 руб. Соответственно эта сумма и будет являться себестоимостью полуфабрикатов при их принятии к учету.

Д 21 — К 20 — 102 750 руб. — отражена себестоимость изготовленных полуфабрикатов по стоимости сырья и материалов.

2. По сумме прямых затрат. При этом способе в себестоимость полуфабрикатов включается стоимость материалов, фактически израсходованных на их производство, а остальные прямые затраты распределяются между изготовленными полуфабрикатами и остатком материалов в производстве (которые могут находиться в разных стадиях обработки и классифицироваться как НЗП).

Общая сумма прямых расходов, кроме стоимости материалов, составит:

41 100 руб. + 13 974 руб. = 27 948 руб.

Доля прямых расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты:

27 948 руб. / 109 600 руб. × 102 750 руб. = 26 201,25 руб.

Общая сумма прямых расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты

$102\,750 \text{ руб.} + 26\,201,25 \text{ руб.} = 128\,951,25 \text{ руб.}$

В бухгалтерском учете делают следующую запись

Д 21 К 20 128 951,25 руб. – отражена себестоимость изготовленных полуфабрикатов по сумме прямых расходов

3 По сумме фактических затрат При этом способе в себестоимость полуфабрикатов включается сумма прямых расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты, а также косвенные расходы в сумме, пропорциональной сумме прямых затрат

Общая сумма косвенных затрат

$2055 \text{ руб.} + 2055 \text{ руб.} + 4795 \text{ руб.} = 8905 \text{ руб.}$

Общая сумма прямых расходов составит 164 674 руб

Сумма прямых расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты, – 128 951,25 руб.

Доля косвенных расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты.

$8905 \text{ руб.} \cdot 164\,674 \text{ руб.} \div 128\,951,25 \text{ руб.} = 6973,24 \text{ руб.}$

Общая сумма расходов, приходящаяся на изготовленные полуфабрикаты.

$128\,951,25 \text{ руб.} + 6973,24 \text{ руб.} = 135\,924,49 \text{ руб.}$

В бухгалтерском учете делают следующую запись.

Д 21 К 20 135 924,49 руб. – отражена себестоимость изготовленных полуфабрикатов.

Основным недостатком полуфабрикатного метода является трудоемкость расчетов себестоимости на каждом промежуточном этапе. Кроме того, при использовании этого метода себестоимость полуфабрикатов каждой последующей стадии в этом случае складывается из затрат этого этапа обработки и себестоимости полуфабрикатов, рассчитанной на предыдущем этапе, что не исключает дублирование затрат.

В случае формирования информации о затратах с применением счетов 20–39 счета 20–29 используются для группировки расходов по статьям, местам возникновения и другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции (работ, услуг); счета 30–39 применяются для учета расходов по элементам расходов. Взаимосвязь учета расходов по статьям и элементам осуществляется с помощью специально открываемых отражающих счетов.

Так, в Разделе III Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предусмотрены следующие счета. 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты», 37 «Отражение общих затрат».

На *счете 30* учитываются все виды материальных затрат (стоимость израсходованных на производство материалов, покушной энергии, выполненных сторонними организациями работ промышленного характера, материальной составляющих других расходов) следующей бухгалтерской записью.

Д 30 К 10, 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 60 - отражены материальные затраты и услуги сторонних организаций.

К счету 30 необходимо открыть субсчета по видам и направлениям материальных затрат.

На *счете 31* отражаются суммы начисленной заработной платы, включая любые формы премирования и любые иные формы оплаты труда персонала организации, в том числе управленческого персонала:

Д 31 К 70 - отражены затраты на оплату труда в целом по организации.

К счету 31 необходимо открыть субсчета, характеризующие виды и направления начислений на оплату труда.

На *счете 32* отражаются суммы, начисленные для формирования ПФР, фондов обязательного медицинского страхования, ФСС России.

Д 32 К 69 отражены начисления на оплату труда в государственные внебюджетные фонды в целом по организации.

К счету 32 необходимо вести субсчета по видам отчислений на социальные нужды.

По дебету *счета 33* отражаются суммы расходов организации на амортизацию, начисленные в соответствии с принятыми ею методами и нормами амортизации.

Д 33 — К 02 — отражена амортизация по объектам основных средств.

По дебету *счета 34* отражаются расходы, которые не нашли отражения на других счетах по учету расходов по экономическим элементам, так как они не относятся ни к одному из этих элементов:

Д 34 К 60, 68 «Расчеты по налогам и сборам», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. — отражены прочие затраты в целом по организации.

Так как расходы, отражаемые на счете, слишком разнородны, ведение субсчетов обязательно.

Ежемесячно счета по учету элементов затрат будут закрываться в дебет *счета 37* «Отражение общих затрат» записью

Д 37 — К 30, 31, 32, 33, 34 — списаны затраты на отражающий счет.

Собранные на счете 37 суммы будут распределяться между счетами: Д 20, 25, 26 К 37 — распределены затраты на счета

Преимущества развернутого учета затрат по элементам помогает сконцентрировать информацию учета и поможет проанализировать бухгалтеру-аналитику общий расход ресурсов по предприятию вне зависимости от места возникновения.

7.5. УЧЕТ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ

Накладные расходы возникают в связи с организацией и обслуживанием производственного процесса и управлением им и состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов. Они предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах 25 и 26 по статьям затрат в разрезе производственных цехов и в целом по организации.

Общепроизводственные (цеховые) расходы связаны с обслуживанием и управлением производствами в цехах организации. Состав и размер общепроизводственных расходов определяется сметами на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческих и хозяйственных расходов цеха

Для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации предназначен счет 25. Этот счет вводится в рабочий план счетов организации по мере необходимости. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы:

- амортизация основных средств производственного назначения,
- расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иного имущества, используемого в производстве (ремонт основных средств, заработная плата вспомогательного персонала, отчисления на социальное страхование с их заработной платы, стоимость электро-энергии, смазочных материалов и т.п.);
- хозяйственные расходы (отопление, освещение и содержание помещений, арендная плата за производственные основные средства, лизинг объектов основных средств и др.);
- расходы по управлению цеха (заработная плата персонала, обслуживающего производство с отчислениями на социальное страхование);
- другие аналогичные по назначению расходы.

Схема счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет	Кредит
Фактическая сумма общепроизводственных расходов за отчетный период	Списание части общепроизводственных расходов на исправление брака продукции. Списание части общепроизводственных расходов в себестоимость конкретной продукции (работ и услуг) за отчетный период

В течение отчетного периода по дебету счета 25 собираются все расходы, а в конце месяца списываются в дебет счета 20.

По окончании месяца сумма общепроизводственных расходов, приходящаяся на себестоимость продукции, распределяется между себестоимостью отдельных видов продукции пропорционально базе распределения. За базу можно взять основную заработную плату производственных рабочих, прямые затраты и др. При этом сначала определяется отношение общей суммы общепроизводственных расходов к общей сумме базы распределения по следующей формуле:

Бюджетная ставка распределения накладных расходов = $\frac{\text{Накладные расходы}}{\text{База распределения (фактор издержек)}}$

Затем найденный коэффициент (бюджетная ставка распределения накладных расходов) умножается на сумму базы распределения, учтенную по каждому виду продукции. При этом получается доля общепроизводственных расходов, приходящаяся на этот вид продукции. Распределение общепроизводственных расходов оформляется бухгалтерской справкой.

На основании первичных документов, подтверждающих факт и сумму произведенных и списанных общепроизводственных расходов, на счетах бухгалтерского учета составляются записи, представленные в табл. 7.2.

Таблица 7.2

Корреспонденция счетов по счету 25 «Общепроизводственные расходы»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Начислена амортизация по объектам основных средств цеха	25	02
2 Списаны материалы, израсходованные на нужды цеха	25	10
3 Отражены расходы сторонних организаций для общепроизводственных нужд (водоснабжение, электроэнергия и др.)	25	60
4 Начислена заработная плата работников цеха	25	70

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
5 Произведены начисления в страховые фонды на оплату труда персонала цеха	25	69
6 Отражены расходы по страхованию основных средств цеха	25	76
7 Списаны работы и услуги вспомогательных производств	25	23
8 Списана часть расходов будущих периодов, относящаяся к отчетному периоду	25	97
9 Распределены общепроизводственные расходы по видам продукции	28 20-1 (на изделие 1) 20-2 (на изделие 2) и т.д.	25

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

Для обобщения информации о расходах для нужд управления, не связанных непосредственно с производственным процессом, предназначен счет 26. В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы.

- административно-управленческие (оплата труда с отчислениями работников управления, командировочные, канцелярские, почтовые расходы и т.п.),
- общехозяйственные (амортизация и ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, оплата труда общехозяйственного персонала с отчислениями и т.д.);
- сборы и отчисления (налоги),
- непроизводительные (потери от простоев по внешним причинам, недостачи и порчи материальных ценностей на складах) и др.

Схема счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет	Кредит
Фактическая сумма общехозяйственных расходов за отчетный период	<i>Вариант 1 — списание на продукт</i> Фактическая сумма общехозяйственных расходов, списанная в себестоимость конкретной продукции, выполненных работ, оказанных услуг <i>Вариант 2 — списание на расходы периода</i> Фактическая сумма общехозяйственных расходов списана на уменьшение выручки от продажи продукции (работ, услуг)

В течение отчетного периода на счете 26 собираются все произведенные расходы, связанные с обслуживанием и управлением организации, а в конце месяца списываются. Списание расходов может производиться двумя способами.

1) включение в затраты на производство конкретных видов продукции, выполненных работ и оказанных услуг путем распределения пропорционально избранной базе. Распределение общехозяйственных расходов между видами продукции (работ, услуг) аналогично распределению общепроизводственных расходов;

2) списание общехозяйственных расходов в полном объеме на уменьшение выручки от продажи продукции (работ, услуг).

Корреспонденция счетов по счету 26 представлена в табл. 7.3.

Таблица 7.3

**Корреспонденция счетов по счету 26
«Общехозяйственные расходы»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Начислена амортизация по объектам основных средств общехозяйственного назначения	26	02
2 Списаны материалы, израсходованные на нужды управления (например, канцелярские товары)	26	10
3 Отражены расходы сторонних организаций для нужд управления (ремонт основных средств, водоснабжение, электроэнергия, расходы на подготовку персонала и др.)	26	60
4 Начислена заработная плата работникам аппарата управления	26	70
5 Произведены начисления в страховые фонды на оплату труда работникам аппарата управления	26	69
6 Отражены расходы по страхованию основных средств общехозяйственного назначения	26	76
7 Списаны работы и услуги вспомогательных производств	26	23
8 Списана часть расходов будущих периодов, относящаяся к отчетному периоду	26	97
9 Отражены командировочные, представительские расходы	26	71
10 Начислены налоги и сборы	26	68
11 Списаны недостача и порча материальных ценностей на складах в пределах норм естественной убыли	26	94

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
12 Списаны общехозяйственные расходы	Вариант 1 20-1 (на изделие 1) 20-2 (на изделие 2) и т.д.	26
	Вариант 2 90-2 (на изделие 1) 90-2 (на изделие 2) и т.д.	26

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

Пример 7.2. На основании информации о затратах на изготовление заказов, произвести калькулирование себестоимости отдельных заказов в условной организации. Базой распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов выбрать затраты материальных ресурсов.

Информация о затратах на изготовление заказов в условной организации приведена в таблице ниже.

Показатель	Основные материалы, руб.	Полуфабрикаты, руб.	Основная заработная плата, руб.	Начисления на заработную плату, руб.	Итого, руб.
Себестоимость изготовления заказов	1 350 363	694 570	376 382	127 970	2 549 285
Общепроизводственные расходы					700 253
Общехозяйственные расходы					623 893
Производственная себестоимость					3 873 471

Решение

В качестве базы для их распределения выбраны затраты материальных ресурсов. Тогда бюджетная ставка распределения составит:

общепроизводственных расходов

700 293 руб. : 1 350 363 руб. = 0,52,

общехозяйственных расходов

623 893 руб. : 1 350 363 руб. = 0,46,

т.е., по предварительной оценке, в предстоящем периоде 1 руб. материальных затрат будет соответствовать 0,52 и 0,46 руб. косвенных расходов.

Далее рассчитанная бюджетная ставка используется для калькулирования затрат по заказам. Таким образом, с учетом накладных расходов производственная себестоимость заказов будет выглядеть так, как показано в таблице ниже.

№ заказа	Заказ	Основные материалы, руб	Полуфабрикаты, руб	Основная заработная плата, руб	Начисления на заработную плату, руб	Итого, руб
1	Прямые затраты	284 688	126 366	71 960	24 466	507 480
	25					37 419
	26					33 102
	Итого					508 071
2	Прямые затраты	355 463	128 166	79 324	26 970	589 923
	25					41 248
	26					23 489
	Итого					590 724
3	Прямые затраты	184 072	51 554	71 371	24 266	331 263
	25					37 113
	26					32 831
	Итого					332 276
4	Прямые затраты	377 153	222 051	90 822	30 879	720 905
	25					47 227
	26					41 778
	Итого					721 998
5	Прямые затраты	148 987	166 433	62 905	21 388	399 713
	25					32 711
	26					28 936
	Итого					401 420
	Всего					3 873 471

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

В конце отчетного месяца после распределения накладных расходов и их списания счета 25 и 26 закрываются и остатков на конец месяца не имеют.

7.6. УЧЕТ ЗАТРАТ ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ И ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ

Вспомогательным называется производство, которое обслуживает основное производство, обеспечивая необходимые условия для его нормальной работы (электросиловое и паросиловое хозяйства; водоснабжение; компрессорные установки; тарные, ремонтные, инструментальные цехи и др.). Они могут обеспечивать основное производство водой, паром, электроэнергией. К вспомогательным производствам относятся цеха или подразделения, осуществляющие:

- транспортное обслуживание,
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей, тары.

Вспомогательные производства, как правило, имеют самостоятельный законченный производственный цикл, обособленный от процесса производства основной продукции (работ, услуг). Учет затрат вспомогательных производств организуется на счете 23.

Порядок учета затрат по счету 23 в целом совпадает с порядком учета затрат в основном производстве (табл. 7.4). По дебету счета 23 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения: при производстве электроэнергии — киловатт-час, пара — гигакалория; сжатого воздуха — 1000 м³, воды — метр кубический, холода — 1000 кал, для транспорта — тонно-километр и др.

Суммы фактической себестоимости завершенной вспомогательным производством продукции, работ и услуг списываются по окончании месяца с кредита счета 23 в дебет счетов 10, 20, 25, 26, 90 и др.

Таблица 7 4

Корреспонденция счетов по счету 23 «Вспомогательное производство»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Списаны материалы, израсходованные на нужды вспомогательного производства для изготовления продукции (работ, услуг)	23	10
2 Отражены расходы сторонних организаций для нужд вспомогательного производства (водоснабжение, электроэнергия и др.)	23	60
3 Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства	23	70
4 Произведены начисления в страховые фонды на оплату труда работникам вспомогательного производства	23	69
5 Учтены расходы от брака во вспомогательном производстве	23	28
6 Учтена в себестоимости продукции вспомогательного производства часть общепроизводственных расходов	23	25
7 Учтена в себестоимости продукции вспомогательного производства часть общехозяйственных расходов (данная запись обязательна при реализации продукции вспомогательного производства на сторону)	23	26
8 Списаны работы и услуги вспомогательных производств.		
при отпуске работ, услуг основному производству, основному виду деятельности	20	23
при отпуске работ и услуг на нужды производства	25	23
при отпуске работ и услуг на нужды управления	26	23
при отпуске работ и услуг обслуживающим производствам и хозяйствам	29	23
при выполнении работ и оказании услуг для сторонних организаций	90	23
9 Переданы из вспомогательного производства товарно-материальные ценности для использования внутри организации	07, 08 10, 15	23

Если вспомогательное производство выполняет работы или оказывает услуги для общепроизводственных или управленческих нужд организации, то в бухгалтерском учете стоимость работ (услуг) вспомо-

могательного производства списывается на счета 25 или 26 в оценке по прямым расходам, сформированным на счете 23. При этом обратная запись по отнесению части общепроизводственных или общехозяйственных расходов на себестоимость работ (услуг) вспомогательного производства не производится.

Остаток по счету 23 на конец месяца показывает стоимость НЗП. Аналитический учет по счету 23 ведется по видам производств.

К **обслуживающим производствам и хозяйствам** относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию услуг, как своим работникам, так и сторонним лицам (ст. 275.1 НК РФ).

К объектам *жилищно-коммунального хозяйства* относятся: жилой фонд; гостиницы (за исключением туристических); дома и общежития для приезжих; объекты внешнего благоустройства; искусственные сооружения: бассейны, сооружения и оборудование пляжей, объекты газо-, тепло- и электроснабжения населения, участки, цехи, базы, мастерские, гаражи, специальные машины и механизмы, складские помещения, предназначенные для технического обслуживания и ремонта объектов жилищно-коммунального хозяйства социально-культурной сферы, физкультуры и спорта.

К объектам *социально-культурной сферы* относятся: объекты здравоохранения; объекты культуры; детские дошкольные объекты; детские лагеря отдыха; санатории (профилактории), базы отдыха, пансионаты; объекты физкультуры и спорта (в том числе треки, шашдромы, конюшни, теннисные корты, площадки для игры в гольф, бадминтон, оздоровительные центры), объекты непроизводственных видов бытового обслуживания населения (бани, сауны).

Для обобщения информации о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации предназначен счет 29. По дебету счета 29 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств. По кредиту счета 29 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Обслуживающие производства и хозяйства могут выполнять работы (оказывать услуги):

- для нужд основного и вспомогательного производств;
- непроизводственных нужд на бесплатной основе;
- непроизводственных нужд на платной основе.

Затраты на бесплатное обслуживание своих сотрудников (услуги детского сада, бассейна, сауны, спортивного комплекса, принадлежащих организации) списывают следующей записью:

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» – К 29 – списаны расходы на бесплатное оказание услуг.

Списание затрат при учете выполненных работ (оказанных услуг) на платной основе производят следующим образом:

Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – К 90, субсчет 1 «Выручка» – отражена выручка от выполнения работ (оказания услуг) обслуживающим производством;

Д 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» – К 68, субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» – начислен НДС с выручки;

Д 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» – К 29 – списаны расходы обслуживающего производства;

Д 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» – К 99 «Прибыли и убытки» – отражена прибыль от выполнения работ (оказания услуг);

Д 99 – К 90-9 – отражен убыток от выполнения работ (оказания услуг)

Корреспонденция счетов по счету 29 представлена в табл. 7.5.

Таблица 7.5

**Корреспонденция счетов по счету 29
«Обслуживающие производства и хозяйства»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Списаны материалы, использованные обслуживающими производствами и хозяйствами	29	10
2 Отражены расходы сторонних организаций для нужд обслуживающих производств и хозяйств (водоснабжение, электроэнергия и др.)	29	60
3 Начислена заработная плата работникам обслуживающих производств и хозяйств	29	70
4 Произведены начисления в страховые фонды на оплату труда работникам обслуживающих производств и хозяйств	29	69
5 Учтены расходы от брака в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	28
6 Учтена в себестоимости продукции обслуживающих производств и хозяйств часть общепроизводственных расходов	29	25
7 Учтена в себестоимости продукции обслуживающих производств и хозяйств часть общехозяйственных расходов	29	26

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
8 Выполнены работы (услуги) для нужд основного производства	20	29
9 Выполнены работы (услуги) для нужд вспомогательного производства	23	29
10 Выполнены работы (услуги) для подразделений общехозяйственного характера	26	29
11 Принята к учету готовая продукция	43	29
12 Выполнены работы (услуги) на сторону	90	29
13 Выполнены обслуживающими производствами и хозяйствами работы (услуги) непроизводственного характера	91	29

Остаток по счету 29 на конец месяца показывает стоимость НЗП.

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

Распределение затрат вспомогательных и обслуживающих производств показано на условном примере 7.3.

Пример 7.3. Условная организация производит два вида продукции – изделие 1 и изделие 2. Прямые расходы основного производства составили 438 400 руб., в том числе на выпуск изделия 1 – 178 100 руб., на выпуск изделия 2 – 260 300 руб. Прямые расходы обслуживающего производства составили 164 400 руб. Расходы вспомогательного производства – 102 750 руб.

Определим сумму расходов вспомогательного производства, подлежащую включению в себестоимость изделия 1 и 2. Составить бухгалтерские записи по операциям.

Этапы определения затрат и их распределения

1. Исчислим сумму прямых затрат основного и обслуживающего производств

$$438\,400 \text{ руб.} + 164\,400 \text{ руб.} = 602\,800 \text{ руб.}$$

2. Найдем долю прямых затрат обслуживающего производства в общей сумме затрат.

$$164\,400 \text{ руб.} / 602\,800 \text{ руб.} \times 100\% = 27,27\%$$

3. Рассчитаем сумму расходов вспомогательного производства, подлежащую включению в затраты обслуживающего производства:

$$102\,750 \text{ руб.} \times 27,27\% = 28\,019,93 \text{ руб.}$$

4. Определим долю прямых затрат основного производства в общей сумме

$$(438\,400 \text{ руб.} - 28\,019,93 \text{ руб.}) \times 100\% = 72,73\%.$$

5. Вычислим сумму расходов вспомогательного производства, подлежащую включению в затраты основного производства.

$$102\,750 \text{ руб.} \times 72,73\% = 74\,730,08 \text{ руб}$$

На счетах бухгалтерского учета данные расходы будут отражаться так, как показано в таблице ниже

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
1 Отражены прямые затраты основного производства	20	10, 60, 70 69 и др	438 400,00
2 Отражены прямые затраты обслуживающего производства	29	10, 60, 70 69 и др	164 400,00
3 Отражены прямые затраты вспомогательного производства	23	10, 60, 70, 69 и др	102 750,00
4 Включены в расходы основного производства затраты вспомогательного производства	20	23	74 730,08
5 Включены в расходы обслуживающего производства затраты вспомогательного производства	29	23	28 019,93

Кроме того, расходы вспомогательного производства, списываемые на счет 20 «Основное производство», нужно распределить по видам продукции

6. Определим долю прямых затрат на выпуск изделия 1 в общей сумме прямых расходов основного производства

$$(178\,100 \text{ руб.} - 438\,400 \text{ руб.}) \times 100\% = 40,625\%$$

7. Рассчитаем сумму расходов вспомогательного производства, подлежащую включению в себестоимость изделия 1

$$74\,730,08 \text{ руб.} \times 40,63\% = 30\,362,83 \text{ руб}$$

8. Найдём долю прямых затрат на выпуск изделия 2 в общей сумме прямых расходов основного производства.

$$(260\,300 \text{ руб.} : 438\,400 \text{ руб.}) \times 100\% = 59,38\%.$$

9. Определим сумму расходов вспомогательного производства, подлежащую включению в себестоимость изделия 2

$$74\,730,08 \text{ руб.} \times 59,38\% = 44\,374,72 \text{ руб.}$$

7.7. УЧЕТ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ЕГО ОЦЕНКА

В конце отчетного периода на производствах с длительным производственным циклом определяется НЗП. Незавершенным производством согласно п. 63 Положения по ведению бухгалтерского

учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации считается: продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. К незавершенному производству также относится полностью укомплектованная продукция, которая не прошла испытаний, предусмотренных технологией.

Согласно ст. 319 НК РФ «Порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных» под незавершенным производством понимается продукция (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшая всех операций обработки (изя отовления), предусмотренных технологическим процессом. В НЗП включаются законченные, но не принятые заказчиком работы и услуги. К НЗП относятся также остатки невыполненных заказов производства и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к НЗП при условии, что они уже подверглись обработке. Таким образом, *незавершенным производством* называется продукция, которая соответствует одному из перечисленных условий:

- 1) не прошла всех стадий технологической обработки;
- 2) не прошла испытаний, не принята отделом технического контроля;
- 3) не сдана на склад

В бухгалтерском учете объем НЗП представляет собой сальдо по счетам 20, 23 и 29. Аналитический учет НЗП ведется в ведомости учета затрат на производство. По статьям затрат отражается НЗП на начало месяца, затраты за месяц, себестоимость готовой продукции и НЗП на конец месяца.

Для уточнения данных оперативного учета периодически (как правило, в конце отчетного периода) проводится инвентаризация НЗП, по окончании которой составляется акт. В соответствии с Методическими рекомендациями по инвентаризации имущества и обязательств организация определяет сроки и порядок проведения инвентаризации НЗП в учетной политике. Результаты инвентаризации оформляют актом и отражают на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- Д 20 К 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — отражена рыночная стоимость излишков, выявленных при инвентаризации;
Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - К 20 — отражена стоимость недостач, выявленных при инвентаризации;

Д 20 К 94 — отражена стоимость недостач в пределах норм естественной убыли, выявленных при инвентаризации;

Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» — К 94 — отражена стоимость недостач сверх норм естественной убыли, выявленных при инвентаризации (в случае признания материально ответственного лица виновным).

Методы оценки НЗП устанавливаются организациями в соответствии с отраслевыми рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг). При отсутствии отраслевой инструкции организация выбирает метод оценки НЗП самостоятельно.

Выбор метода оценки НЗП зависит от типа производства, отраслевой принадлежности организации, наличия и содержания отраслевой методики калькулирования себестоимости продукции.

Методы оценки НЗП в зависимости от типов производства представлены на рис. 7.3.



Рис. 7.3. Методы оценки НЗП в зависимости от типов производства

Единичное производство характеризуется широтой номенклатуры изготавливаемых или ремонтируемых изделий и малым объемом их выпуска.

Серийное производство — тип производства, характеризующийся ограниченной номенклатурой изделий, изготавливаемых или ремонтируемых периодически повторяющимися партиями, и сравнительно большим объемом выпуска. В зависимости от числа изделий в партии или серии и значения коэффициента серийности (коэффициента закрепления операций) различают мелко-, средне- и крупносерийное производство.

Коэффициент закрепления операций (коэффициент серийности) определяется отношением всех различных технологических операций, выполненных или подлежащих выполнению в течение месяца к числу рабочих мест. Этот коэффициент используют для определения типа производства. Для единичного производства он больше 40; мелкосерийного — 20–40; среднесерийного — 10–20; крупносерийного — 1–10, массового — не больше 1.

Массовое производство характеризуется узкой номенклатурой и большим объемом выпуска изделий, непрерывно изготавливаемых или ремонтируемых в течение продолжительного времени. Коэффициент закрепления операций для массового производства равен или меньше единицы.

В связи с разной продолжительностью производственного цикла в различных отраслях остатки НЗП могут иметь разный удельный вес в объеме затрат на производство. Наиболее высок удельный вес НЗП в машиностроении (особенно с единичным характером производства). Оно отсутствует на предприятиях добывающей промышленности и на электростанциях.

На предприятиях с индивидуальным и мелкосерийным характером производства при показанном способе учета оценка НЗП определяется затратами на незаконченные заказы.

Согласно п. 64. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации НЗП в массовом и серийном производстве может отражаться в бухгалтерском балансе:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- прямым статьям затрат;
- стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции НЗП отражается в бухгалтерском балансе по фактически произведенным затратам.

При использовании способа по плановой (нормативной) производственной себестоимости прямые затраты (материалы, заработная плата) исчисляют на основании действующих норм по каждому калькуляционному объекту. Остальные расходы определяют в процентах к суммам прямых затрат:

- ТЗР и возвратные отходы к нормативной стоимости материалов;
- дополнительная заработная плата в процентах, установленных в нормативной калькуляции, к основной заработной плате по норме;
- отчисление на социальное страхование в процентах к сумме (основная плюс дополнительная заработная плата);
- общепроизводственные и общехозяйственные расходы в процентах к основной заработной плате производственных рабочих

При способе оценки НЗП по нормативной (плановой) себестоимости применяется учетная (плановая) цена единицы НЗП, рассчитанная экономической (плановой) службой организации.

При способе оценки НЗП по прямым затратам и по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов в составе НЗП учитывают только прямые расходы либо только сырье, материалы и полуфабрикаты, а все остальные затраты, учтенные на счете 20, списываются на себестоимость готовой продукции. Таким образом, в крупносерийном и массовом производствах продукции наиболее целесообразно оценивать НЗП только по расходу основных материалов и полуфабрикатов собственного производства, а все остальные расходы относить на готовую продукцию. В крупносерийных и массовых производствах НЗП оценивают ежемесячно. Различие способа проведения оценки зависит от применяемого метода учета затрат на производстве.

В единичном и мелкосерийном производствах учет себестоимости ведется по заказам. В связи с этим себестоимость выполненных работ за отчетный период и НЗП оцениваются по фактической себестоимости согласно открытому заказу. При сдаче продукции и работ для продажи их себестоимость будет определяться общей суммой затрат по заказу с начала его выполнения до момента завершения работ.

Способы оценки НЗП в зависимости от последовательности оценки готовой продукции представлены на рис. 7.4.

Таким образом, чем больший перечень затрат включается в оценку НЗП, тем больше значение этой оценки и соответственно тем оно точнее. Самой точной оценкой является оценка по полной производственной себестоимости.

Кроме того, организации, которые производят продукцию с длительным циклом изготовления или оказывают комплексные услуги (строительные, научные, проектные и др.), могут признавать продажу не только в целом, как законченную и сданную заказчику работу (при которой учет традиционен), но и по отдельным этапам выполненной работы.

При этом учет ведется с использованием счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» по следующей схеме:

Д 46 — К 90 — отражена стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работы;

Д 62 К 46 списана оплаченная заказчиком стоимость (по окончании всех этапов работ)

Незавершенное производство в организациях, занятых в отдельных отраслях, может оцениваться по договорной стоимости.

В данном случае применяется счет 46.



Рис. 7.4. Способы оценки НЗП

В бухгалтерском учете хозяйственные операции отражают в следующем порядке.

Д 90 К 20 — списана фактическая себестоимость выполненных работ;

Д 46 К 90 — отражена выручка по договорной стоимости данных;

Д 90 К 68 — отражена задолженность бюджету по НДС;

Д 90 К 99 — отражена прибыль от продажи работ;

Д 62 К 46 — списана стоимость выполненных работ по окончании их в целом по договору;

Д 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — К 62 — получены денежные средства в оплату выполненных работ.

Оценка НЗП предшествует оценке готовой продукции.

Контрольные вопросы

1. Какова нормативная база учета затрат на производство?
2. В чем состоят принципы организации учета затрат на производство и продажу?
3. Как проводится учет и распределение косвенных расходов?
4. Как организован сводный учет затрат на производство?
5. Каким образом проводят учет и инвентаризацию НЗП?
6. Как организован учет затрат вспомогательных производств?
7. Каков порядок учета и распределения общехозяйственных расходов?
8. В чем состоит суть учета затрат основного производства?
9. Как организован учет затрат обслуживающих производств и хозяйств?
10. Как производится раскрытие информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности?

Глава 8

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

8.1. УЧЕТ ПОСТУПЛЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Готовая продукция — это часть МПЗ, которая является конечным результатом производственного цикла

Согласно п. 2 ПБУ 5-01 выделяют следующие основные признаки готовой продукции, позволяющие отличить ее от покупных товаров, материалов:

- возникла в результате производственной деятельности организации;
- все стадии обработки и комплектации завершены;
- соответствует по техническим и качественным характеристикам установленным требованиям (условиям договора, сертификационным требованиям, требованиям ГОСТ, технических условий и т.д.),
- предназначена для продажи

Учет готовой продукции ведется на активном балансовом счете 43 «Готовая продукция».

Схема счета 43 «Готовая продукция»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — остаток готовой продукции на складах на начало отчетного периода	—
Поступление готовой продукции из производства по фактической себестоимости; по нормативной (плановой) себестоимости	Отгрузка готовой продукции со склада, по фактической себестоимости, по нормативной (плановой) себестоимости
Сальдо конечное — остаток готовой продукции на складах на конец отчетного периода	

Ведение счета 43 целесообразно, если организация постоянно имеет значительные остатки изготовленной, но не отгруженной продукции, а также, если изготовленная продукция поступает на склад и только

после этого отпускается потребителям. Если установлены специальные требования по приемке выпускаемой продукции (лабораторные исследования, технические испытания и т.п.), то в составе готовой продукции на счете 43 может быть учтена только продукция, у которой проверены существенные характеристики (п. 199 Методических указаний по учету материально-производственных запасов).

В том случае, если готовая продукция полностью направляется для использования в организации, то она может не приходиться на счет 43, а учитывается на счете 10 «Материалы» и на других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции (п. 216 Методических указаний по учету материально-производственных запасов).

В бухгалтерском учете готовую продукцию можно учитывать как по фактической производственной, так и по нормативной (плановой) себестоимости. В зависимости от избираемого производственной организацией способа зависит порядок отражения готовой продукции на счетах бухгалтерского учета.

Фактическая себестоимость готовой продукции рассчитывается исходя из всех фактических затрат, связанных с ее изготовлением (п. 7 ПБУ 5-01). Если организация-производитель принимает решение учитывать готовую продукцию по фактической себестоимости, то в этом случае учет готовой продукции будет осуществляться только с использованием счета 43. В бухгалтерском учете может быть определена непосредственно фактическая себестоимость продукции каждого вида. Возможность определения фактической себестоимости продукции по данным бухгалтерского учета существует, в частности: при индивидуальном и мелкосерийном производстве в условиях учета затрат на производство позаказным методом; при массовом производстве, но в условиях однородности производимой продукции, производство которой имеет единый технологический цикл.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости поступление последней на склад отражают следующей проводкой.

Д 43 К 20 «Основное производство» — принята к учету готовая продукция.

Передача готовой продукции на склад организации оформляется приемосдаточными документами (накладными). К приемосдаточным документам в обязательном порядке прикладывается заключение лаборатории или отдела технического контроля о качестве изготовленной продукции.

Несмотря на то что отражать готовую продукцию по фактической себестоимости в бухгалтерском учете проще (используется один счет), организации не часто используют данный способ. Фактическая

себестоимость изготовленной продукции может быть сформирована только в конце отчетного месяца, когда будут определены все затраты на производство продукции, как прямые, так и косвенные. Поэтому при использовании этого способа практически невозможно определить себестоимость продукции по мере ее выпуска и передаче на склад, что создает дополнительные неудобства, в случае если продукция, изготовленная в течение месяца, продается в этом же периоде. При этом способом учета себестоимость, по которой принята к учету продукция одного и того же вида, изготовленная в разное время, может быть различной. Поэтому при продаже и ином выбытии готовой продукции она должна списываться одним из следующих способов.

- по себестоимости единицы;
- средней себестоимости;
- методом ФИФО.

Когда организация производит широкий ассортимент продукции сложного состава, калькулирование фактической себестоимости продукции каждого вида не представляется возможным. В связи с этим учет расходов на производство организуется по процессным или по цеховым методом. Готовая продукция учитывается по нормативной (плановой) себестоимости. Если учет готовой продукции осуществляется по нормативной (плановой) производственной себестоимости, то в организации устанавливаются учетные цены на продукцию, которые сохраняются постоянными в течение достаточно долгого времени и по которым в течение месяца продукция принимается на склад и списывается со склада при ее продаже или ином выбытии. При этом нормативная (плановая) себестоимость продукции определяется в специальных калькуляциях по каждому виду продукции. Чем ближе нормативная себестоимость к фактической, тем меньше величина отклонений и тем точнее исчисляется себестоимость проданной продукции. Было бы неверным считать величину нормативной (плановой) себестоимости продукции постоянной, раз и навсегда заданной величиной. Она подлежит пересмотру в следующих случаях:

- при изменении стоимости факторов производства (цена на сырье и материалы, размера оплаты труда, величины амортизации основных средств и др.);
- замене отдельных видов используемого сырья и материалов на постоянной основе;
- изменении технологии производства продукции.

Организация может выбрать и закрепить в своей учетной политике критерий, по которому принимается решение о пересмотре величины нормативной (плановой) себестоимости продукции (например, по ис-

течении определенного периода времени, при изменении цен на какой-либо фактор производства).

В конце месяца, когда сформированы все затраты и определена величина НЗП, определяется разница между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью (отклонения). Учет отклонений фактической себестоимости продукции от нормативной (плановой) ведется обособленно. Вести учет этих отклонений можно двумя способами: без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с его применением

Если счет 40 не используется, то при поступлении готовой продукции на склад в течение месяца делают запись

Д 43 К 20 - поступила на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости в течение отчетного периода.

В конце месяца определяется фактическая себестоимость готовой продукции, и сумма отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой) отражается на тех же счетах. Если фактическая себестоимость оказалась меньше плановой (экономия), то составляется сторнировочная бухгалтерская запись, если фактическая себестоимость превышает плановую (перерасход) — дополнительная. При этом делается корректировка себестоимости принятой к учету продукции (на всю сумму отклонения) и себестоимости проданной продукции (в доле, приходящейся на проданную продукцию) (пример 8.1)

Пример 8.1. На склад условной организации поступила готовая продукция по плановой себестоимости в сумме 750 000 руб. Себестоимость проданной продукции в плановых ценах составила 500 000 руб. Фактическая себестоимость выпущенной из производства готовой продукции составила 720 000 руб.

В бухгалтерском учете должны быть оформлены следующие записи.

Д 43 К 20 750 000 руб. выпущена из производства готовая продукция по плановой себестоимости,

Д 90 «Продажи» - К 43 - 500 000 руб. списана себестоимость проданной продукции в плановых ценах

После определения фактической себестоимости рассчитаем сумму отклонений

$720\,000 \text{ руб.} - 750\,000 \text{ руб.} = -30\,000 \text{ руб.}$

Сумму отклонений фактической себестоимости от плановой нужно сторнировать (экономия). В бухгалтерском учете делают запись

Д 43 К 20 — СТОРНО 30 000 руб. — списана вся сумма отклонения фактической себестоимости от плановой при выпуске готовой продукции

Сумма отклонения, приходящаяся на проданную продукцию, составит 20 000 руб. $[(30\,000 \text{ руб.} - 750\,000 \text{ руб.}) \times 500\,000 \text{ руб.}]$ В бухгалтерском учете должна быть сделана следующая запись.

Д 90 К 43 СТОРНО 20 000 руб. списана сумма отклонения фактической себестоимости от плановой в доле проданной продукции

Фактическая себестоимость проданной продукции составит 480 000 руб. (500 000 руб. - 20 000 руб.).

Остаток готовой продукции на складе (по фактической себестоимости) - 240 000 руб. (720 000 руб. - 480 000 руб.).

Для учета отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой) организация может использовать счет 40. Применение этого счета предполагает ведение учета готовой продукции на счете 43 по нормативной (плановой) себестоимости и списание отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой) на увеличение себестоимости проданной продукции в отчетном периоде.

Схема счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Дебет	Кредит
Фактическая себестоимость готовой продукции, выпущенной из производства в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство»	Нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции, выпущенной из производства в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция» Сумма отклонений фактической себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»

При данном способе учета готовой продукции составляют следующие записи:

Д 43 К 40 выпущена из производства готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Д 40 К 20 — списывается фактическая себестоимость готовой продукции;

Д 90 К 40 — списываются отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой).

Если фактическая себестоимость выпущенной в отчетном периоде готовой продукции оказалась выше нормативной (плановой), то составляется обычная запись, если ниже — сторнировочная. Таким образом, счет 40 ежемесячно закрывается и сальдо по этому счету отсутствует.

Обратите внимание! Если счет 40 не используется, то готовая продукция на счете 43 учитывается только по фактической себестоимости. При использовании счета 40 готовая продукция учитывается на счете 43 по нормативной (плановой) себестоимости.

Поступления готовой продукции могут возникать по следующим причинам.

1. *Возврат проданной продукции покупателями.* При этом себестоимость возвращенной продукции, ранее списанная в дебет счета 90, сторнируется

2. *Возврат отгруженной продукции покупателями либо посредниками до перехода права собственности.* Возврат такой продукции отражается в дебете счета 43 и кредиту счета 45 «Товары отгруженные». Поскольку на счете 45 аналитический учет ведется по каждой отдельной партии отгруженной продукции, отражение возвращенной продукции указанной записью производится в той оценке, в которой по дебету счета 45 была отражена соответствующая (возвращенная) партия.

3. *Выявление излишков готовой продукции при инвентаризации* Эта операция отражается в учете по дебету счета 43 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы». Выявленные при инвентаризации излишки готовой продукции приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации (п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации). Для определения рыночной стоимости можно руководствоваться правилами ст. 40 НК РФ. В целом рыночная стоимость выявленных излишков готовой продукции должна соответствовать стоимости, по которой организация обычно реализует аналогичную готовую продукцию лицам, не являющимся по отношению к организации взаимозависимыми, и без учета снижения (повышения) цен, обусловленных применением методов маркетинговой политики.

8.2. УЧЕТ СПИСАНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Списание готовой продукции с кредита счета 43 производится в случаях выбытия готовой продукции из мест ее хранения. Основной причиной выбытия готовой продукции и списания ее со счета 43 является продажа, т.е. переход права собственности на продукцию к покупателю. В случае продажи готовой продукции она списывается со сче-

та 43 в дебет счета 90. Такую запись делают, когда готовая продукция передается покупателю в месте нахождения продавца. Документальное оформление операций по продаже продукции зависит от отраслевых особенностей, возможности отгрузки, транспортировки и хранения готовой продукции.

Если договором купли-продажи не предусмотрена обязанность продавца по доставке товара покупателю, товар считается проданным, когда к сроку, предусмотренному договором, товар готов к передаче в надлежащем месте и покупатель осведомлен о готовности товара к передаче (ст. 458 ГК РФ). Изложенный порядок списания себестоимости готовой продукции применим при производстве и продаже продукции тяжелого машиностроения (вагонов, воздушных, морских и речных судов и др.).

Однако большинство видов готовой продукции отгружается и транспортируется. Отпуск такой продукции покупателю производится по «Накладным на отпуск материалов на сторону» (типовая форма № М-15). Такая продукция может быть отгружена со склада организации без перехода права собственности к покупателю, т.е. право собственности сохраняется за продавцом (не выполняется условие «а», установленное п. 12 ПБУ 9/99). Для учета такой продукции применяется счет 45.

Схема счета 45 «Товары отгруженные»

Дебет	Кредит
Сальдо начальное — стоимость товаров отгруженных на начало отчетного периода	—
Стоимость готовой продукции (товаров), отпущенных со склада (места хранения) без перехода права собственности к покупателю в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства»	Списание стоимости отгруженных товаров на момент перехода права собственности к покупателю в корреспонденции со счетом 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»
Сальдо конечное — стоимость товаров отгруженных на конец отчетного периода	

Счет 45 может применяться при продаже не только готовой продукции, но и других материальных ценностей, в том числе: материалов, товаров, отгрузка которых отражается записью по дебету счета 45 и кредиту счетов 10, 41; полуфабрикатов собственного изготовления. В этом случае счет 45 корреспондирует со счетом 21.

Кроме случаев продажи продукции основанием для списания готовой продукции на расходы может являться:

- выявление в продукции неисправимого брака:

Д 28 «Брак в производстве» — К 43;

- выявление недостачи готовой продукции при инвентаризации:

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — К 43;

- передача готовой продукции на благотворительные и иные непроизводственные нужды:

Д 91, субсчет 2 «Прочие расходы» — К 43;

- передача готовой продукции на производственные нужды самого производителя.

Д 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др., в зависимости от целей использования готовой продукции и подразделений организаций, в которых она будет использоваться. — К 43.

- передача готовой продукции в качестве образцов в целях выставления на выставках, витринах, демонстрации потенциальным покупателям:

Д 44 «Расходы на продажу» — К 43;

- передача готовой продукции из основной деятельности в подразделение организации, осуществляющей торговую деятельность, которая учитывается по счету «Готовая продукция» как внутреннее перемещение (п. 219 Методических указаний по учету материально-производственных запасов). Списание готовой продукции из основной деятельности организации производится по фактической себестоимости. При передаче готовой продукции в торговые подразделения промышленных производств (магазин, павильон, торговый дом и др.) в бухгалтерском учете составляется следующая запись:

Д 43, субсчет «Готовая продукция в неторговой организации» — К 43, субсчет «Готовая продукция на складе» — отражена стоимость готовой продукции, переданной в торговое подразделение.

8.3. УЧЕТ ТОВАРОВ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Торговые организации в отличие от производственных не производят готовую продукцию, а продают ранее приобретенную продукцию (товар), получая доход от этой деятельности в виде разницы в ценах продажи и приобретения товара.

Торговля представляет собой вид деятельности, связанной с получением прибыли, где объектом действий является товарообмен, купля-продажа товаров, а также обслуживание покупателей в процессе продажи товаров, их доставки, хранения и подготовки к продаже.

Торговля классифицируется на оптовую и розничную (ст. 2 Федерального закона от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации»). Оптовой торговлей признается торговая деятельность, связанная с приобретением и продажей товаров для использования их в предпринимательской деятельности (в том числе для перепродажи) или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием. Розничная торговля – вид торговой деятельности, связанный с приобретением и продажей товаров для использования их в личных, семейных, домашних и иных целях, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности.

Торговля располагает большим объемом товарных запасов. Товарные запасы составляют преобладающую часть оборотных активов торговой организации. В соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 товары являются частью МПЗ, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

Торговые организации получают товар по договорам купли-продажи, комиссии, поставки долгосрочного действия, по отдельным заявкам и т.п. Правила документального оформления движения товаров установлены Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли.

Бухгалтерский учет хозяйственных операций по приобретению товаров определяется в зависимости от следующих факторов:

- в чьей собственности находятся товары;
- по какой стоимости учитываются товары;
- как учитываются транспортные расходы, связанные с приобретением товара;
- как учитывается НДС, содержащийся в покупных ценах на приобретенные товары.

Если приобретенные товары являются собственностью торговой организации, то их стоимость отражается в балансе с использованием счета 41. При этом учет товаров в организациях оптовой торговли ведется на счете 41, субсчет 1 «Товары на складах», в организациях розничной торговли на счете 41, субсчет 2 «Товары в розничной торговле».

Товары, не являющиеся собственностью торговой организации, но находящиеся на его территории, учитываются на забалансовых счетах в зависимости от условий, на которых они приняты торговой

организацией. В том случае, когда по договору товары приняты торговой организацией на ответственное хранение или произошло поступление товаров, не предусмотренных договором, они учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Если товары поступили в торговую организацию по договору комиссии и являются собственностью комитета, то их учет осуществляется на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения — покупная цена (в организациях оптовой и розничной торговли) или по продажной стоимости — продажная цена (только в организациях розничной торговли) с отдельным учетом наценок (скидок).

Покупная цена включает в себя сумму фактических затрат организации на приобретение товара. Перечень фактических затрат установлен в п. 6 ПБУ 5/01.

Учет фактической себестоимости товаров может быть организован двумя способами.

По *первому способу* учет товаров по фактическим затратам на их приобретение ведется на счете 41. В этом случае стоимость товаров, отраженная по счету 41, после его оприходования не может быть изменена. В случае выявления дополнительных расходов, связанных с его приобретением после оприходования товара, они должны быть списаны непосредственно на расходы по продаже, т.е. на счет 44.

Второй способ предполагает ведение учета товаров на счете 41 по договорным ценам. При этом учет прочих расходов, связанных с приобретением и доставкой товаров (ТЗР), ведется на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При списании товаров на продажу в себестоимость продаж (счет 90-2) включается и доля ТЗР, учтенных на счете 16. Если товары не только продаются, но и списываются на другие нужды (сертификацию, осуществление благотворительной деятельности, в связи с порчей товара и т.п.), на соответствующие счета учета расходов должна быть отнесена и часть ТЗР, относящаяся к израсходованному товару.

В силу своей специфики организации розничной торговли имеют возможность учитывать товары по продажным ценам. Необходимость такого учета обусловлена широким ассортиментом товаров, многочисленностью операций по отпуску товаров покупателям и документальным оформлением отпусков товаров кассовыми чеками. В этих условиях определение фактической себестоимости проданных товаров на основании документов на отпуск товара оказывается либо слишком

трудоемким, либо вообще невозможным в случаях, когда в кассовых чеках не пробивается количество и наименование проданных товаров.

Продажная цена — это цена, по которой товары продаются в розницу. Она состоит из расходов на приобретение товаров и суммы наценки, устанавливаемой магазинами. В продажные цены включается и сумма НДС:

Продажная цена товара = Расходы на приобретение товара без НДС +
+ Сумма наценки (торговая наценка) + НДС

Для начисления торговой наценки составляется первичный документ — реестр розничных цен. Он предназначен для фиксирования торговой наценки и продажных цен по всему ассортименту товаров. Форма рекомендована письмом Минэкономики России от 20 декабря 1995 г. № 7-1026 и обязательной не является. Реестр розничных цен, составленный на определенную дату, с присвоенным ему порядковым номером утверждает своей подписью руководитель торговой организации.

При учете товаров по продажным ценам применяется счет 42 «Торговая наценка». Счет 42 нужен для того, чтобы организация имела возможность учитывать товары не по покупной цене (без НДС и наценки), а по продажной, т.е. могла отражать на счете 41 ту цену, которая обозначена на ценнике (в прайс-листе) и подлежит оплате покупателем.

Обратите внимание! Счет 42 не имеет дебетовых оборотов. Остаток на счете 42 кредитовый; он показывает сумму торговой надбавки, относящуюся к остатку товаров. Находится в Разделе II «Оборотные активы» баланса в статье «Запасы». Поскольку счет пассивный, а находится в активе баланса, он уменьшает продажную стоимость товаров до покупной стоимости. Таким образом, товары в балансе всегда отражаются по покупной стоимости.

Метод начисления торговой наценки законодательством не закреплён, поэтому организации розничной торговли вправе использовать любую утвержденную методику, а именно устанавливать:

- сначала продажную цену, а затем рассчитывать торговую наценку (используется, когда осуществляется мониторинг розничных цен по другим магазинам);
- для конкретного товара (группы товаров) торговую наценку в виде фиксированной суммы;
- для конкретного товара (группы товаров) торговую наценку в виде фиксированного процента.

Пример 8.2. Организация розничной торговли получила от поставщика 10 пар обуви на сумму 59 000 руб. (в том числе НДС — 9000 руб.) Того-

вая наценка в организации фиксированная и составляет 40%. Рассчитаем продажную цену товара и запишем ее в реестр розничных цен.

Реестр розничных цен № 10 от _____

№ п/п	Наименование товара	Цена поставщика без НДС, руб.	Торговая наценка		Розничная цена, руб
			%	Сумма, руб	
1	Салоги зимние женские (одна пара)	5 000	40	2 000	7 000
—	—	—	—	—	—

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи.

Д 41-2 К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 50 000 руб. оприходованы приобретенные товары без НДС,

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К 60 9000 руб отражен НДС по приобретенным товарам,

Д 41-2 — К 42 20 000 руб отражена торговая наценка по оприходованным товарам на основании реестра розничных цен.

Затраты на заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи товаров в продажу (транспортные расходы), торговые организации имеют право включать:

- а) в покупную стоимость товаров — счет 41 (п. 6 ПБУ 5/01),
- б) расходы на продажу — счет 44 (п. 13 ПБУ 5/01).

Выбранный вариант учета должен быть в обязательном порядке отражен в учетной политике для целей бухгалтерского учета

Налог на добавленную стоимость, начисленный при приобретении товаров, учитывается на счете 19 одновременно с оприходованием товаров.

Сумму «входного» НДС по приобретенным товарам можно предъявить к вычету при одновременном выполнении следующих условий (ст. 171 НК РФ):

- приобретенные товары предназначены для осуществления операций, облагаемых НДС,
- товары приняты к учету;
- имеется надлежащим образом оформленный счет-фактура поставщика товаров.

Покупатели товаров обязаны при расчетах по НДС вести журналы учета полученных счетов-фактур и книги покупок.

Корреспонденция счетов при поступлении товаров в торговые организации представлена в табл. 8.1

Таблица 8.1

**Корреспонденция счетов при поступлении товаров
в торговые организации**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Поступили товары от поставщика стоимость поставки НДС по приобретенным товарам	41 19	60 60
2 Входной НДС по товарам принят к вычету	68	19
3 Отражены транспортные расходы, включенные в счет поставщика. величина транспортных расходов НДС по транспортным расходам	16, 41, 44 19	60 60
4 Входной НДС по транспортным расходам принят к зачету	68	19
5 Отражены суммы, уплачиваемые организациям за информационные, консультационные и посредни- ческие услуги, связанные с приобретением товаров	16, 41	76
6 Поступили товары от учредителей в качестве вклада в уставный капитал	41	75
7 Поступили товары по договору дарения или безвозмездно	41	98
8 Поступили товары от других структурных подразделений торговой организации	41	79
9 Поступили товары по договору займа	41	66 67
10 Оприходованы излишки товаров	41	91
11 Начислена торговая наценка на поступившие товары в организациях розничной торговли	41	42

Если товар приобретается на условиях его оплаты неденежными средствами (по договорам мены), цена его приобретения определяется стоимостью активов (имущества), подлежащих передаче поставщику в обмен на приобретаемый товар (п. 10 ПБУ 5/01). Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

При закупке товара через посредника — комиссионера или поверенного — сумма вознаграждения посреднической организации на закупку товара включается в его стоимость на основании отчета комиссионера или поверенного. Обязанность комиссионера и поверенного представить отчет комитенту (доверителю) о выполнении его поручения установлена ст. 974 и 999 ГК РФ.

Для учета товаров, находящихся в пути, торговые организации могут использовать счет 15 «Зановоление и приобретение материальных ценностей». Получив от продавца извещение и расчетные документы, торговая организация отражает отгруженные ей товары по дебету счета 15 в корреспонденции со счетом 60 по ценам, предусмотренным договором. После того как товары фактически поступят в организацию, делается бухгалтерская запись по кредиту счета 15 в корреспонденции со счетом 41. Остаток по счету 15 на конец месяца показывает наличие товаров в пути.

На базе сформированной стоимости товара, приобретенного в течение отчетного месяца, и остатков товаров на начало месяца определяется стоимость проданного товара и товара, израсходованного на другие цели. Аналогично готовой продукции товары могут расходоваться на сертификацию, на осуществление благотворительной деятельности, в связи с порчей товара, для экспонирования на витринах в рекламных целях и т.п.

Порядок определения стоимости проданного товара зависит от применяемого организацией *метода его учета и оценки*.

В практике бухгалтерского учета достаточно широко используются следующие методы учета товаров:

а) количественно-суммовой (сортовой и партионный способ учета товаров),

б) сальдовый (оперативно-бухгалтерский) и др.

При ведении бухгалтерского учета товаров **количественно-суммовым методом** аналитический учет организуется по каждому наименованию или каждой отдельной партии товаров (сортовой и партионный способы учета товаров).

При *сортовом способе* организации аналитического учета товаров стоимость проданных и списанных по другим причинам товаров определяется одним из следующих способов.

- по себестоимости каждой единицы,
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).

Метод оценки товаров по себестоимости каждой единицы, как правило, применяется при учете товаров, поступающих в единичных экземплярах, не являющихся взаимозаменяемыми (ювелирные изделия, автомобили, предметы искусства и т.п.).

Количественно-суммовой учет товаров возможен только при ведении учета с применением средств вычислительной техники.

Так как при продаже товаров принимаются во внимание все поступления товаров в течение отчетного месяца, определение себестоимости

мости проданных товаров возможно только в конце отчетного месяца. Возможность оценки проданного товара только в конце месяца вызывает трудности при практическом применении. В связи с этим в приложении 1 к Методическим указаниям по учету материально-производственных запасов допускается списание товаров по скользящей цене.

Скользящую цену можно определить одним из перечисленных методов, но исходя из данных о приобретении и остатков товара, сложившихся на момент его отпуска, не дожидаясь конца отчетного месяца. Такой способ исчисления себестоимости проданных товаров заложен во многих бухгалтерских программах для ЭВМ.

При партионном способе на складе организуется физически обособленное хранение даже однородного товара, поступившего в разных партиях. До полной продажи (выбытия) товара из одной партии следующая партия не расходуется. Излишки и недостачи определяются отдельно по каждой партии. Партию составляют товары, поступившие одновременно. Поэтому в составе партии невозможно выделить первые и последние по времени приобретения товары. Следовательно, бессмысленно применять способ ФИФО. При партионном способе учета товаров при списании они всегда оцениваются по методу средней себестоимости.

При ведении учета товаров вручную может применяться **сальдовый (оперативно-бухгалтерский) метод** их учета. В этом случае учет товаров ведется в разрезе групп товаров только в денежном выражении на основании данных складского учета. Учет товаров на счете 41 ведется по учетным ценам. В качестве учетных цен могут применяться планово-расчетные цены или средняя цена по группе товаров. Отдельно на счете 16 учитывается движение и остатки отклонений фактической себестоимости товаров от их учетной стоимости.

Списание отклонений в стоимости товаров при их продаже и ином выбытии производится по методу пропорции. Способы оценки товаров при списании (себестоимость каждой единицы, средняя себестоимость, ФИФО) не используются, так как учетная цена, по которой товары учитываются на счете 41, является единой для всех остатков и поступлений товаров данной группы. Однако с течением времени учетная цена товаров может значительно отклоняться от фактической себестоимости. Правилами учета рекомендуется, чтобы такие отклонения не превышали 10% рыночных цен товаров (п. 80 Методических указаний по учету материально-производственных запасов). При более существенных отклонениях учетные цены подлежат пересмотру. Пересмотр учетных цен целесообразно производить по состоянию на 31 декабря отчетного года. При этом в учете взаимно корректируется стоимость остатков товаров по учетным ценам и величина отклонений в их стоимости,

учтенная на счете 16. Поступление и списание товара после изменения его учетной цены производится по новой учетной цене (пример 8.3)

Пример 8.3. Организация осуществляет оптовую торговлю прохладительными напитками. Учет товаров ведется кальцовым методом

В декабре текущего года была закуплена газированная вода в стеклянных бутылках 0,5 л в количестве 120 ящиков по цене 600 руб. за ящик на общую сумму 72 000 руб. без учета НДС. Учетная цена составляет 516 руб. за ящик без НДС.

Приход товара за декабрь текущего года отражен в учете следующими проводками:

Д 41 К 60 — 61 920 руб. (516 руб. × 120 ящиков) отражена стоимость приобретенной газированной воды в бутылках по учетной цене,

Д 16 - К 60 — 10 080 руб. (72 000 руб. — 61 920 руб.) — отражено отклонение фактической себестоимости приобретения газированной воды от ее стоимости по учетным ценам.

Величина отклонения в стоимости газированной воды, приобретенной в декабре текущего года, составляет 14% стоимости ее приобретения (10 080 руб. / 72 000 руб. × 100%).

Такая величина приводит к искажению в оценке проданного товара. В связи с этим организация принимает решение о пересмотре учетных цен. Новые учетные цены равны цене последней закупки товара, т.е. 600 руб. за ящик.

В остатках по состоянию на 31 декабря текущего года на счете 41 числится вода газированная в стеклянных бутылках по 0,5 л на сумму 139 320 руб. (270 ящиков × 516 руб.). По данным складского учета, остатки товара составляют 270 ящиков. По дебету счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» числится отклонение фактической себестоимости от учетных цен по товарам в сумме 18 000 руб.

В бухгалтерском учете в связи с изменением учетных цен будет произведена запись:

Д 41 К 16 — 22 680 руб. (270 ящиков × 600 руб. — 139 320 руб.) — увеличена учетная цена газированной воды в бутылках.

Сумма отклонений по счету 16 после пересмотра учетных цен станет отрицательной (кредитовой) и составит 4680 руб. (18 000 руб. — 22 680 руб.).

При выбытии товара корреспонденция счетов в бухгалтерском учете зависит от цены, по которой учитывались поступившие товары. Если они учитывались по покупной стоимости (фактической себестоимости), то в бухгалтерском учете составляют следующие записи:

Д 90-2 - К 41 — списана фактическая себестоимость проданных товаров;

Д 91-2 — К 41 — списаны товары на благотворительные цели;

Д 44 — К 41 — списаны товары в качестве образцов в целях выставления на выставках, витринах, демонстрации потенциальным покупателям,

Д 45 — К 41 — отгружены товары покупателям без перехода права собственности.

Если товары на счете 41 учитываются по учетным ценам отдельно на счете 16 отражаются отклонения фактической себестоимости от учетных цен, в этом случае корреспонденция счетов при выбытии товара следующая

Д 90-2 — К 41 — списана учетная цена при продаже товара, и одновременно:

Д 90-2 — К 16 — списаны отклонения фактической себестоимости товаров от учетных цен.

Если в отчетном месяце, кроме продажи товаров, производится его расход на другие цели, то относящаяся к ним сумма отклонений фактической себестоимости от учетной цены (со счета 16) подлежит списанию в соответствующие счета учета, в том числе:

- на счет 91 — в части списания товаров на благотворительные цели;
- счет 94 — в части недостачи товаров при инвентаризации;
- счет 44 — в части товаров, использованных на цели рекламы и сертификации и т.п.

При учете товаров по продажным ценам (только в организациях розничной торговли) списание стоимости проданных товаров отражается в учете следующими записями.

Д 90-2 — К 41-2 — списаны проданные товары по продажным ценам,

Д 90-2 — К 42 — сторно — списана торговая наценка, относящаяся к проданным товарам

Методику расчета реализованной торговой наценки фиксируют в приказе руководителя торговой организации об учетной политике.

Сначала рассчитывают средний процент торговой наценки за месяц по формуле

$$\Pi_{\text{ср}} = \frac{ТН_{\text{н}} + (ТН_{\text{п}} - ТН_{\text{н}})}{В + ОТ_{\text{к}}} \times 100\%,$$

где $ТН_{\text{н}}$ — торговая наценка на остаток товара на начало месяца (сальдо счета 42 на начало отчетного периода),

$ТН_{\text{п}}$ — торговая наценка на товары, поступившие за отчетный период (кредитовый оборот счета 42 за отчетный период),

$ТН_{\text{к}}$ — торговая наценка на выбывшие товары без продажи (сторно оборота счета 42 за отчетный период).

$(ТН_{\text{п}} - ТН_{\text{к}})$ — оборот по кредиту счета 42 без учета сторнировочных сумм,

- В** – выручка в продажных ценах (сумма проданных товаров за месяц в продажных ценах),
- ОТ_к** – остаток товаров в продажных ценах на конец отчетного периода (сальдо счета 41 на конец отчетного периода).

Реализованная торговая наценка будет равна произведению выручки от продажи товаров, умноженной на средний процент торговой наценки.

Пример 8.4. На основании исходных данных организации розничной торговли рассчитаем сумму реализованной торговой наценки

Исходные данные по организации розничной торговли приведены в таблице

Показатель	Товары в оценке по продажным ценам, руб	Торговая наценка, руб
Сальдо на начало месяца	600 000	200 000
Поступило за месяц	3 400 000	
Торговая наценка	—	1 800 000
Итого	4 000 000	2 000 000
Продажа товаров за месяц (выручка)	3 140 000	?
Сальдо на конец месяца	860 000	?

1. Определим средний процент торговой наценки за месяц

$$\Pi_{\text{тр}} = 2\,000\,000 \text{ руб.} : 4\,000\,000 \text{ руб.} \times 100\% = 50\%.$$

2. Рассчитаем сумму реализованной торговой наценки

$$3\,140\,000 \text{ руб.} \times 50\% : 100\% = 1\,570\,000 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете должна быть сделана следующая запись

Д 90-2 К 42 – 1 570 000 руб. – сторнирована сумма торговой наценки, относящаяся к проданным товарам.

3. Вычислим торговую наценку на остаток товара:

$$2\,000\,000 \text{ руб.} - 1\,570\,000 \text{ руб.} = 430\,000 \text{ руб.}$$

Зачастую в организациях розничной торговли возникает ситуация, когда товар необходимо переоценить. В случае принятия решения об изменении розничной цены составляется акт переоценки товаров. При этом возможна как дооценка товара, так и его уценка.

Дооценивают товары, как правило, при повышении спроса на него. В случае дооценки товаров делают запись

Д 41-2 К 42.

Уценка товара осуществляется при падении спроса или снижении потребительских свойств. Примером случаев уценки товаров может служить сезонная распродажа товара вследствие того, что он не был продан

в срок, и потери его качества в результате экспонирования на витрине магазина. Переоценка товаров производится по распоряжению руководителя торговой организации и оформляется инвентаризационной описью-актом.

В случае уценки товаров в организациях розничной торговли в бухгалтерском учете производят запись

Д 41-2 К 42 — СТОРНО — уменьшена торговая наценка на товары

Иногда крупные организации розничной торговли выдают своим покупателям дисконтную карту, по предъявлении которой покупатель получает скидку. В бухгалтерском учете это также отражается записью

Д 41-2 К 42 СТОРНО — уменьшена торговая наценка на товар на сумму предоставляемой покупателю скидки

Если сумма уценки превышает торговую наценку, изменяется не только розничная цена, но и фактическая себестоимость товара. Уценка товара в данном случае будет отражаться в бухгалтерском учете следующими записями:

Д 41-2 К 42 — СТОРНО — уменьшена величина торговой наценки в пределах установленной наценки;

Д 91-2 К 41-2 — списана на финансовые результаты сумма уценки, превышающая величину торговой наценки.

Передача товаров для размещения на витрине и снятие их с витрины осуществляется по распоряжению руководителя торговой организации и оформляется накладной на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (форма № ТОРГ-13). В результате экспонирования товар частично, а иногда и полностью теряет свои потребительские качества (например, выгорает на солнце, пачкается), поэтому торговая организация уценивает его или списывает. Если уценка производится в пределах торговой наценки, то изменяется только продажная цена товара. В бухгалтерском учете на величину уценки составляют запись

Д 41-2 К 42 СТОРНО — уменьшена величина торговой наценки в пределах установленной наценки.

Если же сумма уценки превышает размер торговой наценки, изменяется не только розничная цена, но и покупная стоимость товара. В этом случае разница списывается в дебет счета 44 как рекламные расходы (ст. 3 Федерального закона от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ «О рекламе»):

Д 44 — К 41-2.

При списании товаров, потерявших свое качество при экспонировании, расходы в бухгалтерском учете признаются расходами по обычным видам деятельности. При выявлении фактов порчи товара необходимо

провести инвентаризацию и результаты отразить в ведомости по форме № ИНВ-26. Требуется также составить акт о порче товара по форме № ТОРГ-16. В бухгалтерском учете оформляют следующие записи.

Д 94 — К 41-2 — списаны товары, потерявшие свое качество при экспонировании;

Д 94 — К 42 — сторнирована сумма торговой наценки по товарам, списанным вследствие порчи;

Д 44 — К 94 — списаны суммы недостач и порчи товара по фактической себестоимости

Если товар не подлежит дальнейшей реализации, дополнительно составляется акт о его списании по форме № ТОРГ-16.

В некоторых случаях некачественные товары продают. Чтобы привлечь покупателей, цену снижают. Тогда товары приходятся по рыночным ценам с учетом их физического состояния, с уменьшением на сумму потерь от порчи:

Д 41-2 — К 94.

Пример 8.5. Торговая организация приобрела куртки женские зимние в количестве 100 шт. Торговая наценка на каждую куртку составляет 5390 руб. (включая НДС — 1890 руб.) Продажная цена одной куртки — 12 390 руб. При приобретении одна зимняя куртка была передана на витрину. После снятия куртки с витрины было принято решение об уценке куртки до 4000 руб. в связи с частичной потерей потребительских качеств.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие проводки.

Д 94 — К 41-2, субсчет «Товары, используемые при оформлении витрины» — 12 390 руб. — товар использован при оформлении витрины,

Д 94 — К 42 — 5390 руб. — сторнирована торговая наценка, относящаяся на испорченный товар,

Д 41-2 — К 94 — 4000 руб. — испорченный товар оприходован по цене возможной продажи,

Д 44 — К 94 — 3000 руб. — стоимость испорченного товара отнесена к расходам на рекламу.

8.4. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ И ИХ РАСПРЕДЕЛЕНИЕ

Производственные организации не только производят готовую продукцию, выполняют работы, оказывают услуги, на них возлагается обязанность по продвижению своей продукции (работ и услуг) до потребителей. Процесс продажи (сбыта, реализации) также требует

определенных расходов. Расходы на продажу у производственных организаций часто называют *коммерческими расходами*. К ним относятся:

- расходы на затаривание и упаковку готовой продукции на складах;
- расходы по доставке продукции покупателю или до станции (порта) погрузки и ее страхование на время перевозки и хранения в пунктах погрузки (перегрузки);
- расходы на проведение приемки выполненных работ и оказанных услуг;
- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям, через которые осуществляется продажа продукции, работ и услуг;
- расходы по содержанию складов готовой продукции и помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы, произведенные с целью продажи (организации продажи) продукции (работ, услуг);
- расходы на исследование конъюнктуры рынка, поиск покупателей;
- расходы на изготовление и приобретение документов, связанных с технологией продажи (дисконтных карт, технических паспортов, гарантийных талонов и т.п.);
- иные расходы, связанные с продажей продукции (работ и услуг) и продвижением их на рынках сбыта.

По экономическому содержанию эти расходы близки к общехозяйственным, поскольку не столь непосредственно связаны с объемами производства.

Учет расходов на продажу ведется на счете 44 с разделением по видам и статьям расходов. Порядок учета расходов на продажу в производственных организациях установлен п. 226—228 Методических указаний по учету материально-производственных запасов.

Коммерческие расходы, сформированные на счете 44, в бухгалтерском учете производственных организаций можно списывать двумя способами.

Первый способ допускает списание коммерческих расходов в полном объеме на себестоимость проданной в отчетном периоде продукции (работ, услуг), т.е. в дебет счета 90 (п. 9 ПБУ 10/99).

По *второму способу* учета расходов на продажу производственная организация исчисляет сумму расходов на упаковку и транспортировку, приходящихся на остаток непроданной продукции. Расходы на упаковку и транспортировку, приходящиеся на непроданную про-

дукцию, составляют сальдо по счету 44 на конец отчетного месяца. Все остальные расходы списываются на себестоимость проданной продукции.

Таким образом, у производственных организаций существует возможность выбора порядка списания расходов на продажу (коммерческих расходов). Этот выбор должен быть закреплён в учетной политике организации.

При исчислении налога на прибыль все расходы производственной организации, связанные с продажей продукции, относятся к косвенным расходам и полностью учитываются в расходах на реализацию в периоде их возникновения (ст. 318 НК РФ). Поэтому в целях сближения данных бухгалтерского и налогового учета о расходах на продажу производственной организации целесообразно в учетной политике предусмотреть признание расходов на продажу в полном объеме в себестоимости проданной продукции.

У организаций торговли вся деятельность направлена на продажу товаров. В связи с этим в состав расходов на продажу (издержек обращения) в торговых организациях входят все расходы, связанные с продажей товара, за исключением стоимости самого товара и управленческих (общехозяйственных) расходов. Во многих случаях, когда организация торговли занимается одним видом деятельности (например, только оптовой или только розничной торговлей), ведение обособленного учета общехозяйственных (управленческих) расходов для торговых организаций не является оправданным. При этом состав расходов на продажу расширяется на суммы общехозяйственных (управленческих) расходов (т.е. они включаются в расходы на продажу).

В качестве расходов на продажу в организациях, осуществляющих торговую деятельность, признаются расходы:

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

Из всех издержек обращения организация торговли может, если это предусмотрено ее учетной политикой, выделять расходы на транспортировку товаров. Причем расходы на завоз товаров могут учитываться как в составе стоимости товаров (п. 13 ПБУ 5-01), так и на счете учета издержек обращения (элемент учетной политики).

В конце месяца расходы на продажу списываются на себестоимость проданных товаров одним из двух способов.

1) списываются все расходы в полном объеме (если транспортные расходы включаются в себестоимость приобретенных товаров);

2) расходы на транспортировку, учтенные на счете 44, списываются с распределением на отдельные виды товаров, остальные расходы на продажу — в полном объеме (пример 8.6).

Пример 8.6. В торговой организации сумма транспортных расходов на начало месяца составила 20 000 руб. Сумма транспортных расходов за месяц — 120 000 руб. Себестоимость товаров, проданных в течение месяца, составила 1 000 000 руб. Себестоимость остатка товаров на конец месяца — 200 000 руб.

Определим сумму транспортных расходов, подлежащих списанию.

1. Найдем средний процент транспортных расходов, относящихся к остатку товаров

$$(20\,000 \text{ руб.} + 120\,000 \text{ руб.}) / (1\,000\,000 \text{ руб.} + 200\,000 \text{ руб.}) \times 100\% = 11,67\%$$

2. Рассчитаем сумму транспортных расходов, относящихся к остатку товаров.

$$200\,000 \text{ руб.} \times 11,67\% = 23\,340 \text{ руб.}$$

3. Найдем сумму транспортных расходов, подлежащих списанию.

$$20\,000 \text{ руб.} + 120\,000 \text{ руб.} - 23\,340 \text{ руб.} = 116\,660 \text{ руб.}$$

При этом должна быть сделана следующая бухгалтерская проводка.

Д 90-2 К 44 116 660 руб.

При исчислении налога на прибыль в состав прямых расходов торговой организации включаются только расходы по доставке покупных товаров до склада торговой организации (ст. 320 НК РФ). Все остальные расходы признаются косвенными и полностью учитываются в расходах на реализацию в периоде их возникновения.

Применение порядка учета издержек обращения в бухгалтерском учете с расчетом их суммы, приходящейся на остаток товаров, обеспечивает унификацию данных налогового и бухгалтерского учета об остатках издержек обращения на остаток товара.

Аналитический учет расходов на продажу ведут в соответствующих регистрах бухгалтерского учета в разрезе статей учетной номенклатуры. Он позволяет контролировать отдельные виды расходов. Кроме того, аналитический учет расходов на продажу может быть организован по структурным подразделениям (местам возникновения) и центрам ответственности, а также другим признакам, которые предусмотрены учетной политикой организации.

Контрольные вопросы

1. Что такое готовая продукция?
2. Какие основные законодательные и нормативные документы регулируют вопросы учета готовой продукции и товаров?
3. Какие варианты оценки готовой продукции вам известны?
4. Как осуществляется синтетический учет готовой продукции?
5. В чем заключаются особенности учета выпуска готовой продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»?
6. Каков порядок учета отпуска готовой продукции?
7. Какие методы оценки товаров вы знаете?
8. Какие бухгалтерские записи производят при поступлении товаров?
9. Как определяется торговая наценка, относящаяся к проданным товарам? Укажите корреспонденцию счетов по списанию торговой наценки.
10. В каких формах бухгалтерской отчетности раскрывается информация о товарах и готовой продукции?

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ И ОПЕРАЦИЙ С ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТОЙ

9.1. ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ И ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Порядок ведения кассовых операций организациями всех форм собственности установлен в Положении Банка России от 12 ноября 2011 г. № 373-П «О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации» (далее – Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России).

Этот порядок обязателен к применению юридическими лицами, ведущими бухгалтерский учет, организациями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, а также физическими лицами, ведущими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (индивидуальными предпринимателями). Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России применимо также в отношении платежных агентов, осуществляющих деятельность в соответствии с Федеральным законом от 3 июня 2009 г. № 103-ФЗ «О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами» и банковских платежных агентов (субагентов), осуществляющих деятельность в соответствии с Федеральным законом от 27 июня 2011 г. № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» (далее – Закон о национальной платежной системе).

Согласно Положению о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу.

Организации могут иметь в своих кассах наличные деньги на конец рабочего дня в пределах лимитов (максимально допустимых сумм денежных средств), определенных руководителем юридического лица или индивидуальным предпринимателем. Организации и индивидуальные предприниматели не имеют права накапливать в своих кассах

наличные деньги сверх установленных ими лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

Накопление юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий и прочих социальных выплат в течение пяти рабочих дней, включая день получения наличных денег с банковской счета на указанные выплаты.

Денежные средства в кассе сверх установленных лимитов возможны также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций.

Для установления денежного лимита остатка кассы необходимо произвести расчет в соответствии с приложением к Положению о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются.

Обособленные подразделения (филиалы, представительства) организаций, имеющие расчетные счета, могут самостоятельно вести кассовые операции и устанавливать лимиты.

Организации обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе. Сдача денег в банк оформляется документом «Объявление на взнос наличными». Организации, которые превышают кассовый лимит, могут быть оштрафованы на сумму от 40 000 до 50 000 руб. Основанием для санкций является ст. 15.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ).

Ведение кассовых операций возлагается на кассира, с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии у юридического лица, индивидуального предпринимателя нескольких кассиров один из них выполняет функции старшего кассира. Кассовые операции могут проводиться и руководителем.

Несмотря на то что Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России не требует заключения с кассиром договора полной материальной ответственности, тем не менее, заключение письменных договоров о полной материальной ответственности с работниками, непосредственно работающими с денежными ценностями, регламентировано ст. 244 ТК РФ. В Перечень должностей и работ, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, утвержденный постановлением Минтруда России от 31 декабря 2002 г. № 85, входят кассиры, контролеры, кассиры-контролеры, в том числе старшие.

Мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем.

В тех случаях, когда по вине руководителей организаций не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут ответственность в установленном законодательством порядке.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данной организации, запрещается. Такие ценности считаются не оприходованными и трактуются налоговым ведомством как заниженные выручки, а это в свою очередь недоплата НДС и налога на прибыль. Согласно ст. 15.1 КоАП РФ не оприходованные денежные средства являются основанием для крупных штрафов (до 50 000 руб.).

При передаче денег в течение рабочего дня между старшим кассиром и кассирами такие операции отражаются старшим кассиром в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств. Записи в книгу учета принятых и выданных кассиром денежных средств осуществляются в момент передачи наличных денег.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров и кассиров.

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

Юридические лица и индивидуальные предприниматели могут вести кассовые операции с применением программно-технических комплексов.

Все кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации для предприятий и организаций.

Формы кассовых документов содержатся в Общероссийском классификаторе управленческой документации ОК 011-93, утвержденном постановлением Госстандарта России от 30 декабря 1993 г. № 299.

Согласно постановлению Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» для документирования кассовых операций предусмотрены следующие формы:

- КО-1 «Приходный кассовый ордер»,
- КО-2 «Расходный кассовый ордер»;

- КО-3 «Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов»;
- КО-4 «Кассовая книга»;
- КО-5 «Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств».

Прием наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем производится по приходным кассовым ордерам (форма № КО-1).

При получении приходного кассового ордера кассир проверяет наличие подписи главного бухгалтера или бухгалтера, а при их отсутствии — наличие подписи руководителя и ее соответствие имеющемуся образцу, проверяет соответствие суммы наличных денег, проставленной цифрами, сумме наличных денег, проставленной прописью, а также наличие подтверждающих документов, перечисленных в приходном кассовом ордере.

Наличные деньги и принимаются кассиром таким образом, чтобы вноситель наличных денег мог наблюдать за действиями кассира.

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера, кассира или лица, на это уполномоченного, и проставляется на ней оттиск штампа, подтверждающего проведение кассовой операции.

Квитанция к приходному кассовому ордеру регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3).

Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход организации.

Получение наличных денег из банка осуществляется по чеку из чековой книжки, где указывается, кому, какую сумму, для каких целей выдать. Чековую книжку заказывают в банке по специальному заявлению.

Операции по поступлению наличных денег в кассу представлены в табл. 9.1

Таблица 9.1

Учет поступления наличных денег в кассу организации

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Получено с расчетного счета в кассу на основании чека	50	51
2 Возвращен в кассу неиспользованный остаток подотчетной суммы	50	71
3 Получено в кассу от виновного лица в погашение недостачи	50	73

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
4 Выявлен в кассе излишек при проведении инвентаризации	50	91
5 Получена выручка при продаже продукции (работ и услуг) за наличный расчет	50	62, 76
6 Осуществлены расчеты по вкладам в уставный капитал	50	75
7 Получен в кассу заем от физического и юридического лица	50	66, 67
8 Поступила выручка от продажи товаров в организациях розничной торговли	50	90

Выдача наличных денег из касс организаций под отчет и на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2), платежным ведомостям, расчетно-платежным ведомостям. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером или бухгалтером, а при отсутствии главного бухгалтера руководителем.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или в доверенности. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте расходного ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег указывается фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Если выдача денег производится по ведомости, перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности».

Выдача из кассы заработной платы, пособий по социальному страхованию производится кассиром по платежным или расчетно-платежным ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

В случае выдачи наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем по доверенности, оформленной на несколько вы плат или на получение наличных денег у разных юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, делаются ее копии, которые заверяются в порядке, установленном руководителем. Заверенная копия доверенности прилагается к расходному кассовому ордеру, расчетно-платежной ведомости или платежной ведомости. Оригинал доверенности (при наличии) хранится у кассира и при последней выдаче наличных денег прилагается к расходному кассовому ордеру, расчетно-платежной ведомости или платежной ведомости.

По истечении установленных сроков выдачи сумм оилаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию кассир должен деонировать эти суммы. Для этого кассир в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, должен оставить штамп или сделать отметку от руки: «Деонировано». Затем составить реестр деонированных сумм. Деонированные суммы сдаются в банк, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Выдача наличных денег под отчет производится из касс организаций. Организация может выдавать деньги подотчетным лицам на хозяйственные нужды, на оплату представительских, командировочных, почтовых расходов, канцтоваров и т.п. Порядок расчетов с подотчетными лицами рассматривается в главе 11.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира

Получатель наличных денег пересчитывает под наблюдением кассира полностью, поштучно полученные им наличные деньги. Кассир не принимает от получателя наличных денег претензии по сумме наличных денег, если получатель наличных денег не пересчитал под наблюдением кассира полученные им наличные деньги.

Бухгалтерские записи по выдаче денежных средств из кассы представлены в табл. 9.2.

Таблица 9.2

**Корреспонденция счетов по выдаче наличных денежных средств
из кассы организации**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Выдана заработная плата, пособия	70	50
2 Выдано под отчет на расходы	71	50
3 Сдана в банк на расчетный счет выручка, возвращен сверхлимитный остаток	51	50
4 Сдана выручка инкассатору для зачисления на расчетный счет	57	50
5 Выплачено поставщику в погашение задолженности по поступившим товарам, работам, услугам	60	50
6 Выдана материальная помощь сотрудникам организации	91	50

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены

бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, пометки или исправления в этих документах не допускаются.

В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3).

Все поступления и выдачи наличных денег организации учитываются в кассовой книге. Кассовая книга может вестись на бумажном носителе и с применением технических средств.

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

Записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии руководителем и подписываются лицом, проводившим сверку.

Если в течение рабочего дня кассовые операции не проводились и записи в кассовую книгу не осуществлялись, остатком наличных денег на конец рабочего дня считается сумма остатка наличных денег, выведенная в последний предшествующий рабочий день, в течение которого проводились кассовые операции.

Подчистки и необоворенные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера организации или лица, его заменяющего.

Юридическое лицо, индивидуальный предприниматель обеспечивают организацию ведения кассовых операций.

Указанием Банка России от 20 июня 2007 г. № 1843-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя» установлено, что наличные расчеты между юридическими лицами по одному договору не должны превышать сумму 100 000 руб. Если этот лимит превышен, то организация будет оштрафована на сумму до 50 000 руб. (ст. 15.1 КоАП РФ).

Лимит не действует в части расчетов организации с физическими лицами. Но в силу Закона о ККТ денежные расчеты с населением при

осуществлении торговых операций или оказании услуг на территории Российской Федерации должны производиться с обязательным применением контрольно-кассовых машин (в том числе во всех обособленных подразделениях организации)

Однако расчеты, не связанные с продажей товаров (выполнением работ, оказанием услуг), не требуют применения ККТ. Это относится к следующим операциям:

- возврат подотчетных сумм;
- возврат заемщиком суммы займа;
- получение благотворительной помощи.

Постановлением Правительства РФ от 30 июля 1993 г. № 745 также утвержден Перечень отдельных категорий организаций, предприятий, учреждений, их филиалов и других обособленных подразделений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовых машин

За нарушение порядка ведения кассовых операций и законодательства работы с денежной наличностью предусмотрены штрафные санкции. Так, за осуществление расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами сверх установленных предельных сумм, за неоприходование или неполное оприходование в кассу денежной наличности, а также за несоблюдение действующего порядка хранения свободных денежных средств и за накопление в кассах наличных денег сверх установленных лимитов на организацию налагается штраф в размере от 40 000 до 50 000 руб., а с должностных лиц взимается штраф от 4000 до 5000 руб. (ст. 15.1 КоАП РФ).

При продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг без применения ККТ организация облагается штрафом в соответствии со ст. 14.5 КоАП РФ от 30 000 до 40 000 руб., должностные лица – от 3000 до 4000 руб. На кассира в этом случае налагается штраф от 1500 до 2000 руб.

Продажа товаров, выполнение работ и оказание услуг без выдачи кассового чека влечет за собой взимание штрафа с организации от 10 000 до 30 000 руб., с должностных лиц – от 1000 до 3000 руб., а с кассира – от 300 до 1500 руб. (ст. 14.5 КоАП РФ).

Рассмотрение дел об административных правонарушениях и наложении штрафов производится налоговыми органами по сведениям, предоставляемым коммерческими банками и другими органами, осуществляющими проверку соблюдения предприятиями, учреждениями и организациями порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью

9.2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ

Помимо наличных денежных средств и ценных бумаг в кассе организации могут храниться и денежные документы.

Наличие и движение денежных документов, находящихся в кассе, учитывается на счете 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы». К ним относятся почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиа- и железнодорожные билеты, оплаченные путевки на лечение и отдых работников организации, талоны на горюче-смазочные материалы и питание, проездные билеты, оплаченные телефонные карты и др. Эти документы являются лишь суррогатом денежных средств, поскольку они не используются в покрытия кредиторской задолженности, а потому и учет их не совсем стандартный.

Учет денежных документов ведется обособленно, причем законодательство накладывает на организацию обязанность самостоятельно организовать этот процесс.

Денежные документы учитываются в сумме фактических затрат на их приобретение. Аналитический учет ведется по их видам.

Денежные документы должны храниться в кассе организации. Следить за их движением и сохранностью должен кассир. Учет поступления и выбытия денежных документов оформляют приходными (форма № КО-1) и расходными (форма № КО-2) кассовыми ордерами.

Кассир составляет отчет по поступившим и выбывшим документам. Данные из этого отчета заносятся в книгу учета движения денежных документов, которая является регистром аналитического учета.

Унифицированной формы для учета денежных документов не предусмотрено, поэтому организация может разработать ее самостоятельно и утвердить в учетной политике. При этом форма должна иметь обязательные реквизиты, предусмотренные Законом о бухгалтерском учете:

- наименование документа;
- дата составления документа;
- наименование экономического субъекта, составившего документ;
- содержание факта хозяйственной жизни;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении:
 - наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
 - личные подписи указанных лиц.

Учет операций с денежными документами представлен в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Учет операций с денежными документами

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Отражена сумма фактических затрат на приобретение денежных документов	50-3	76
2 Выданы под отчет денежные документы подотчетному лицу (авиа- и железнодорожные билеты, талоны на бензин и др.)	71	50-3
3 Выданы путевки в санатории и дома отдыха	73	50-3
4 Произведен возврат денежных документов	50-3	71, 73
5 Списаны использованные проездные документы	25, 26, 44	71
6 Выявлена недостача денежных документов	94	50-3
7 Оприходованы излишки денежных документов	50-3	91

Пример 9.1. Подотчетным лицом приобретен авиабилет для работника, направляемого в командировку. По распоряжению руководителя командировка была отменена. В день вылета авиабилет сдан. Стоимость авиабилета составляет 5000 руб., сбор, удерживаемый за отказ от полета, – 1050 руб.

В учете должны быть сделаны следующие записи.

Д 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – К 50-1 «Касса организации» 5000 руб. – выданы денежные средства из кассы для приобретения авиабилета,

Д 50-3 – К 71 5000 руб. – принят к учету приобретенный авиабилет,

Д 71 – К 50-3 5000 руб. – в связи с отменой командировки авиабилет выдан подотчетному лицу с целью возврата,

Д 50-1 – К 71 3950 руб. – внесены в кассу денежные средства, полученные при возврате авиабилета,

Д 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»

К 71 1050 руб. – сбор за возврат авиабилета отражен в составе прочих расходов.

К денежным документам *не* относятся:

- документы на НМА (их учитывают на счете 04 «Нематериальные активы»);
- ценные бумаги (учитываются на счете 58 «Финансовые вложения»);
- бланки строгой отчетности (учитываются на счете 006 «Бланки строгой отчетности»);

■ выкупленные у акционеров акции (счет 81 «Собственные акции (доли)»).

9.3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Операции с наличной валютой учитываются на отдельном субсчете 4 «Валютная касса» счета 50 «Касса». Аналитический учет ведется по видам валют обособленно. Операции с наличной иностранной валютой связаны в основном с оплатой заграничных командировок. Банк выдает организации валюту не ранее чем за 10 рабочих дней до даты отъезда сотрудника в загранкомандировку. По окончании командировки сотрудник должен отчитаться по ней перед бухгалтерией и сдать неизрасходованную валюту.

Кассир обязан строго соблюдать правила совершения операций по приему и выдаче валюты из кассы. В кассу принимается наличная иностранная валюта, отвечающая требованиям Указаний Банка России от 26 декабря 2006 г. № 1778-У «О признаках платежеспособности и правилах обмена банкнот и монеты банка России», т.е. не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Денежные знаки, поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежности, от клиента кассиром не принимаются.

На основании Положения о порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монет Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации, утвержденного Указанием Банка России 24 апреля 2008 г. № 318-П, работник банка может выявить у организации сомнительные денежные знаки, а также денежные знаки, имеющие признаки подделки. В отношении денежных знаков, имеющих признаки подделки, кредитная организация составляет мемориальный ордер и направляет такие денежные знаки в орган внутренних дел.

Учет движения наличной иностранной валюты в кассе организации осуществляется в том же порядке, который установлен Банком России для учета кассовых операций в российской национальной валюте. Приход иностранной валюты в кассу организации оформляется приходным кассовым ордером (форма № КО-1), расход (выдача) — расходным кассовым ордером (форма № КО-2). В графе «Сумма» указывается сумма в иностранной валюте, а по строке «Сумма прописью» — сумма, как в валюте, так и в рублях по курсу Банка России на дату поступления указанной суммы.

Кассовый отчет составляется отдельно по каждой иностранной валюте с соответствующим пересчетом каждой операции в рублевый эквивалент по соответствующему официальному курсу Банка России на дату операции в соответствии с ПБУ 3 2006. Общие итоги по движению денежных средств подводятся как в иностранной валюте, так и в рублях.

Пересчет валюты в рубли проводят:

а) на дату оприходования или выдачи из кассы иностранной валюты;

б) дату составления бухгалтерской отчетности.

Пересчет в рубли наличной валюты организация может производить также при изменении курсов иностранных валют согласно котировкам Банка России

В результате пересчета валюты в учете возникают курсовые разницы, которые должны быть отражены в кассовой книге, показывая рост или уменьшение рублевого эквивалента валюты в зависимости от роста (падения) ее курса по отношению к рублю.

На сумму курсовой разницы заполняется мемориальный ордер, на основании которого кассир делает запись в кассовой книге.

При росте курса иностранной валюты на сумму курсовой разницы делается запись в графе «Приход» кассовой книги, при его падении в графе «Расход». Движение наличной иностранной валюты в кассе организации оформляется бухгалтерскими записями, представленными в табл. 9.4.

Таблица 9.4

Корреспонденция счетов по учету движения иностранной валюты в кассе организации

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Получена с расчетного счета в кассу иностранная валюта	50-4	52
2 Выдана наличная валюта из кассы подотчетному лицу на командировочные расходы	71	50-4
3 Отражена положительная курсовая разница по остатку валюты в кассе	50-4	91
4 Отражена отрицательная курсовая разница по остатку валюты в кассе	91	50-4
5 Возвращен подотчетным лицом остаток неиспользованной в командировке наличной валюты	50-4	71
6 Сдана наличная иностранная валюта в уполномоченный банк	52	50-4

Пример 9.2. Организация 28 декабря 20__ г получила в банке 2500 долл для выдачи валюты на командировочные расходы. Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составил:

- на день оприходования валюты в кассу — 30,80 руб./долл.,
- на 31 декабря 20__ г — 31,80 руб./долл.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи.

28 декабря 20__ г

Д 50-4 — К 52 «Валютный счет» — 77 000 руб. (2500 долл. × 30,80 руб./долл.) — оприходована наличная валюта в кассу предприятия

31 декабря 20__ г

Д 50-4 — К 91, субсчет 1 «Прочие доходы» — 2500 руб. ((31,80 руб./долл. — 30,80 руб./долл.) × 2500 долл.) — отражена положительная курсовая разница.

Покупать валюту в обменном пункте организации не имеют права, так как положения валютного законодательства обязывают организации проводить все свои валютные операции через валютные счета, открытые в уполномоченных банках (п. 2 ст. 14 Федерального закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон о валютном регулировании и валютном контроле)).

9.4. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ КАССЫ

Инвентаризация кассы производится в соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации и приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» (далее — Приказ № 49). При подсчете фактического наличия денежных знаков и других ценностей в кассе проверяются: наличные деньги, ценные бумаги и денежные документы (почтовые марки, марки госпошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, авиабилеты и др.).

Проверка фактического наличия денежных документов производится строю по их видам, а также по каждому материально ответственному лицу.

Приказом № 49 предусмотрены внезапные ревизии кассы. Они проводятся в сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров. Внезапные ревизии кассовых операций и денежных средств могут производиться: учредителями организации, вышестоящими организациями, соответствующими финансовыми органами,

органами внутренних дел в пределах своей компетенции и другими инстанциями.

В процессе проведения инвентаризации кассы выполняется полный полистный пересчет денежной наличности и проверка других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными кассовой книги. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации утверждены постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 (в ред. от 3 мая 2000 г.). Результаты инвентаризации кассы оформляются актом (форма № ИНВ-15).

При обнаружении недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указываются их сумма и обстоятельства возникновения с письменного объяснения кассира (табл. 9.5).

Таблица 9.5

**Корреспонденция счетов по результатам инвентаризации
в кассе**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Отражен излишек денежных средств в кассе	50	91-1
2 Отражена недостача денежных средств или денежных документов в кассе	94	50
3 Отнесена сумма недостачи на виновное материально ответственное лицо	73	94
4 Отражена сумма недостачи, по которой виновные лица не установлены или судом отказано во взыскании	91-2	94

9.5. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ, ОТКРЫТЫМ В КРЕДИТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Денежные средства организаций в безналичной форме находятся на счетах в банках — текущих, расчетных, валютных, специальных. В статье 30 Закона РФ от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (далее — Закон о банках и банковской деятельности) установлено, что отношения между Банком России, кредитными учреждениями и их клиентами осуществляются на основе договоров, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Клиенты вправе открывать необходимое им количество расчетных, депозитных и иных счетов в любой валюте в банках с их согласия. Порядок открытия, ведения и закрытия банками счетов клиентов в рублях

и иностранной валюте устанавливается Банком России в соответствии с федеральными законами.

В Плате счетов для учета денежных средств предусмотрены счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

По дебету указанных счетов отражается зачисление денежных средств на счета, открытые в кредитных организациях. По кредиту счетов показывается списание денежных средств. Операции по счетам, открытым в кредитных организациях, отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по каждому счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Каждое юридическое лицо, зарегистрированное в установленном порядке, вправе открыть в любом банке расчетные и другие счета для осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций, а также для хранения свободных денежных средств.

Расчетные счета (счет 51) открываются организациями, являющимися юридическими лицами.

Текущие счета могут быть открыты обособленными подразделениями организаций, филиалами и другими хозрасчетными подразделениями организаций, не обладающими признаками, дающими возможность открыть расчетный счет.

В соответствии с инструкцией Банка России от 14 сентября 2006 г. № 28-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)» для открытия расчетного счета юридическим лицом представляются в банк следующие документы:

- свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- учредительные документы юридического лица;
- лицензии (разрешения), в случае если данные лицензии (разрешения) имеют непосредственное отношение к правоспособности клиента заключать договор банковского счета соответствующего вида;
- карточка с образцами подписей;
- документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, а в случае, когда договором предусмотрено удостоверение прав распоряжения денежными средствами, находящимися на счете, с использованием аналога собственноручной подписи, документы, подтверждающие полномочия лиц, наделенных правом использовать аналог собственноручной подписи;
- документы, подтверждающие полномочия единоличного исполнительного органа юридического лица;
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе либо документ, выдаваемый налоговым органом в случаях, предусмотрен-

ных законодательством Российской Федерации, в целях открытия банковского счета.

В силу подпункта 1 п. 2 ст. 23 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган об открытии и закрытии счетов в течение семи дней со дня открытия (закрытия) счета. Согласно ст. 118 НК РФ предусмотрены санкции за нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке в размере 5000 руб., а ст. 15.4 КоАП РФ — предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 1000 до 2000 руб.

Согласно п. 2 ст. 861 ГК РФ расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке.

Денежные средства списываются со счетов по распоряжению владельцев счетов, а также без распоряжения владельцев счетов в случаях, предусмотренных договором между банком или клиентом или законодательством Российской Федерации.

Пользуясь услугами банка, организация периодически получает выписку по расчетному счету, т.е. перечень произведенных за отчетный период операций с указанием сумм. К выписке подшиваются те документы, на основании которых произведено списание или зачисление сумм.

Храня денежные средства организации, банк является его должником, поэтому остатки средств на счете и поступление на счет банк записывает в выписке по кредиту, а списание денег со счета — по дебету. Обрабатывая выписку банка, бухгалтер организации остаток и поступившие на счет суммы записывает по дебету соответствующих счетов, а списанные со счета суммы — по кредиту.

Выписка банка является основанием для заполнения учетного регистра. Корреспонденция счетов по движению денежных средств на счетах, открытых в кредитных организациях, представлена в табл. 9.6.

Таблица 9.6

**Корреспонденция счетов по учету денежных средств на счетах,
открытых в кредитной организации**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Поступила денежная средства от покупателей	51, 52	62
2 Получены кредиты и займы	51, 52	66, 67

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
3 Оплачены счета поставщиков	60	51, 52
4 Погашены кредиты и займы, а также проценты по займам и кредитам	66, 67	51, 52
5 Отражена курсовая разница по остатку валюты на валютном счете	52	91
	91	52
6 Погашена задолженность по налогам и сборам и перед внебюджетными фондами	68, 69	51
7 Получены наличные деньги в кассу	50	51, 52

Порядок и форма расчетов определяются в договоре между сторонами.

При осуществлении безналичных расчетов используют следующие документы.

- платежные поручения;
- платежные требования;
- инкассовые поручения;
- аккредитивы;
- чеки.

Банки проводят операции по счетам на основании расчетных документов. Формы бланков этих документов утверждены Положением о правилах осуществления перевода денежных средств от 19 июня 2012 г. № 383-П. Допускается использование бланков установленной формы, созданных на компьютере, или копий бланков, полученных на множительной технике, при условии, что копирование производится без искажений.

В рамках применяемых форм безналичных расчетов допускается использование аналогов собственноручной подписи в соответствии с требованиями законодательства и нормативных актов Банка России (Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»)

Платежные поручения используются при перечислении денежных средств:

- за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей;
- в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды,
- в целях возврата кредитов, займов, депозитов и уплаты процентов по ним;
- в оплату претензий, штрафов, пеней;

■ в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные поручения помещаются в картотеку банка. Их оплата производится по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством (ст. 855 ГК РФ)

Плательщики вправе отозвать свои платежные поручения из банка, но только полностью, так как частичный отзыв сумм по расчетным документам не допускается. Для отзыва расчетных документов необходимо представить в банк заявление от клиента в произвольной форме.

Расчеты платежными требованиями предусматривают оформление расчетного документа, содержащего 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;
- с бюджетами всех уровней и во внебюджетные фонды,
- по кредитам, займам, депозитам и уплате процентов по ним;
- в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору и не может быть меньше пяти рабочих дней.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- а) установленных законодательством,
- б) предусмотренных сторонами по основному договору, если плательщик предоставил банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Расчеты платежными требованиями допускают частичное исполнение обязательств при недостаточном размере денежных средств на счете плательщика до полного его исполнения.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов

плательщиков в бесспорном порядке. Инкассовые поручения применяются:

- в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;

- для взыскания по исполнительным документам в соответствии с Федеральным законом от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»;

- в случаях, предусмотренных сторонами по договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, прав на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика, т.е. с акцептом или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

В безакцептном порядке банк может списать со счета организации денежные средства.

- по приказу финансовых органов;
- исполнительным листам судебных органов;
- решению арбитражного или третейского суда и др.

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя)

Если на счете плательщика денежные средства отсутствуют или их недостаточно, а также при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения (с приложенными в установленных законодательством случаях исполнительными документами) помещаются в картотеку.

Исполняющий банк обязан довести извещение о постановке в картотеку до клиента. Расчетные документы оплачиваются по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством. Допускается частичная оплата платежных требований, инкассовых поручений, находящихся в картотеке.

Для учета наличия и движения денежных средств в валюте Российской Федерации, в иностранных валютах в аккредитивах, чековых

книжках и других платежных документах предназначен счет 55 «Специальные счета в банках».

К счету 55 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Аккредитивы»;
- 2 «Чековые книжки»;
- 3 «Депозиты» и др.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (банком-эмитентом) по поручению плательщика, произвести платеж в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи.

Расчеты по аккредитивам — наиболее распространенная форма безналичных расчетов при осуществлении внешнеэкономической деятельности.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные), непокрытые (гарантированные), отзывные, безотзывные.

Покрытый (депонированный) аккредитив позволяет банку-эмитенту перечислить за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

Непокрытый (гарантированный) аккредитив предоставляет исполняющему банку право списать средства с ведущего у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах суммы аккредитива. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по гарантированному аккредитиву определяется договором между банками.

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

Безотзывным признается аккредитив, который может быть отменен только с согласия получателя средств. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк может подтвердить безотзывный аккредитив (подтвержденный аккредитив). Порядок предоставления подтверждения по безотзывному подтвержденному аккредитиву определяется договором между банками.

Корреспонденция счетов по расчету с помощью аккредитива представлена в табл. 9.7.

Таблица 9 7

**Корреспонденция счетов по расчету
с помощью аккредитива**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Открыт покрытый аккредитив в рублях	55-1	51
2 Открыт непокрытый аккредитив в рублях	55-1	66, 67
3 Отражен НДС в документах поставщика	41, 10 19	60 60
4 Отражена оплата поставщику согласно извещению банка	60	55-1
5 Возвращен неиспользованный аккредитив	51, 66	55-1

Расчеты аккредитивами с поставщиком предусматривают следующие этапы:

- покупатель и поставщик заключают договор поставки, одним из условий которого является оплата по аккредитиву. Чтобы получить деньги, поставщик (бенефициар) должен представить в банк определенный комплект документов с отметкой грузоперевозчика;

- покупатель товаров представляет в свой банк заявление на открытие аккредитива,

- если используется покрытый аккредитив, то банк покупателя (банк-эмитент) списывает денежные средства с расчетного счета покупателя,

- банк покупателя пересылает инструкции покупателя по исполнению аккредитива в банк поставщика. Если применяется покрытый аккредитив, то банк покупателя депонирует денежные средства в банке поставщика;

- банк поставщик извещает поставщика об открытии на его имя аккредитива;

- поставщик осуществляет отгрузку товара в соответствии с условиями договора поставки;

- грузоперевозчик передает поставщику товарно-транспортные документы с отметкой о принятии груза к перевозке;

- для получения оплаты за отправленный товар поставщик предоставляет в свой банк комплект документов, подтверждающих выполнение условий аккредитива,

- банк поставщика проверяет формально соответствие представленных документов инструкциям покупателя и в случае отсутствия недостатков совершает платеж;

■ товарно-транспортные документы, послужившие основанием для зачисления средств поставщику, банк поставщика отсылает банку покупателя (для передачи покупателю);

■ банк покупателя информирует покупателя об осуществленных платежах и передает все необходимые документы.

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

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируется ГК РФ, а также другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами. Корреспонденция счетов с помощью чеков представлена в табл. 9.8.

Таблица 9.8

Корреспонденция счетов с помощью чеков

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Депонированы денежные средства при выдаче чековой книжки	55-2	51, 66, 67
2 Оплачена задолженность чеками	60, 76	55-2
3 Учредитель получил денежные средства по чеку в счет причитающихся ему дивидендов	75-2	55-2

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Их хранение и учет осуществляются в порядке, установленном нормативными актами.

В соответствии со ст. 878 ГК РФ чек должен содержать:

- наименование «чек», включенное в текст документа;
- поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму,
- наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;
- указание валюты платежа;
- указание даты и места составления чека;
- подпись лица, выписавшего чек, — чекодателя.

В нем также могут содержаться дополнительные реквизиты, определяемые спецификой банковской деятельности и налоговым законодательством.

Денежные средства в рублях и иностранных валютах, переданные для зачисления на счета в банках, но еще не зачисленные по назначению, учитываются на счете 57 «Переводы в пути». Движение денежных

средств в иностранных валютах отражается на счете 57 обособленно, на отдельном субсчете.

К счету 57 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Денежные средства, сданные инкассатору» — предназначен для отражения сдачи выручки в банк через инкассаторов;
- 2 «Денежные средства для покупки валюты» — предназначен для отражения операций покупки валюты,
- 3 «Валютные средства для продажи» — предназначен для отражения операций по продаже валюты;
- 4 «Переводы в пути по банковским картам» — ведется в торговых организациях, осуществляющих продажу товаров по банковским картам.

Пример 9.3. Организация сдает наличные денежные средства в банк через инкассаторов в сумме 300 000 руб. При приеме наличности банк обнаруживает, что среди сданных денежных средств обнаружена сомнительная денежная купюра достоинством 1000 руб.

В учете должны быть сделаны следующие записи.

Д 57 — К 50 300 000 руб. переданы наличные денежные средства на инкассацию,

Д 51 К 57 299 000 руб. — произведено зачисление денежных средств на расчетный счет;

Д 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К 57 - 1000 руб. — списана номинальная стоимость сомнительных денежных знаков

9.6. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ ЭКВИВАЛЕНТОВ

Денежные эквиваленты (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011, утвержденного приказом Минфина России от 2 февраля 2011 г. № 11) — это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости. К денежным эквивалентам могут быть отнесены открытые в кредитных организациях депозиты до востребования, электронные деньги и др.

Депозиты — это вклад денежных средств организаций в коммерческие банки на определенных условиях с целью получения доходов или гарантий. Депозит как форма хранения денежных средств называется *акционом*. Вклады вносятся организацией с помощью безналичных расчетов.

В зависимости от срока вклада депозиты бывают срочными и «до востребования». *Срочные депозиты* — это денежные средства, пере-

даваемые на определенный срок. *Депозиты «до востребования»* — это средства, которые организация в любой момент может забрать из банка, т.е. они легко обращаются в денежные средства. Именно поэтому депозиты «до востребования» и отнесены к денежным эквивалентам.

Денежные средства, вложенные организацией в банковские вклады, учитываются на счете 55-3

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 в корреспонденции со счетами 51 и 52. При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете производится обратная запись.

Электронные деньги — это средства, предоставленные платежной системе, чтобы исполнить денежные обязательства владельца перед контрагентами (п. 18 ст. 3 Закона о национальной платежной системе). Электронные деньги, по сути, выступают эквивалентом реальных денежных средств. Они обращаются только внутри конкретной электронной платежной системы (самые известные из них WebMoney, Яндекс-деньги и т.д.). Но деньгами в том смысле, который заложен в п. 1 ст. 140 ГК РФ, они не являются. И превратить их в рубли можно только, выведя из платежной системы. Значит, с точки зрения Закона о национальной платежной системе при переводе денег в электронной платежной системе меняется только их форма, а сущность остается прежней.

Для расчетов электронными деньгами организация открывает специальный счет («электронный кошелек») в любой из платежных систем, заключив с ней соответствующий договор.

При заключении договора организация проходит идентификацию в соответствии с Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (п. 7 ст. 10 Закона о национальной платежной системе), т.е. у организации требуют некоторые сведения (идентификационный номер налогоплательщика (далее — ИНН), государственный регистрационный номер, место государственной регистрации, адрес). Если не сообщить этих сведений, счет в электронной платежной системе не откроют.

Организации в течение семи рабочих дней должны информировать налоговые органы об открытии или закрытии электронных счетов в платежных системах (п. 2 ст. 23 НК РФ)

Любая операция с электронными деньгами должна быть подтверждена документально. Документы могут быть оформлены на бумаге или в электронном виде (п. 5 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете). Платежная система предоставляет информацию организациям как в электронном виде, заверяя документы цифровой подписью, так и на бумажном носителе.

Электронные деньги учитываются на счетах денежных средств (счет 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Электронные деньги»).

Аналитический учет ведется по каждой платежной системе и (или) по виду электронных денег.

Пополнить вновь открытый счет электронными деньгами организация сможет, только переводя средства со своего банковского счета (п. 3 ст. 7 Закона о национальной платежной системе). При этом в бухгалтерском учете составляют следующую запись:

Д 55, субсчет «Электронные деньги» — К 51 введены в электронную платежную систему денежные средства с расчетного счета.

Перечислять электронные деньги можно только в оплату услуг, оказанных физическими лицами, не являющимися предпринимателями. Закон о национальной платежной системе запрещает организациям и предпринимателям рассчитываться между собой электронными деньгами (п. 9 ст. 7 Закона о национальной платежной системе). Объем расчетов с применением электронных денег не может превышать 100 000 руб. (п. 7 ст. 10 Закона о национальной платежной системе).

Если организация рассчитается электронными деньгами по гражданско-правовому договору с физическим лицом, такую операцию отражают записью

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К 55, субсчет «Электронные деньги» — перечислены электронные деньги в оплату услуг, оказанных физическим лицом.

За каждый платеж электронная платежная система удерживает комиссию. Услуги платежных систем в бухгалтерском учете относятся к прочим расходам (п. 11 ПБУ 10/99) и отражаются следующей записью:

Д 91-2 К 76 - признаны расходы на оплату услуг электронной платежной системы.

Обслуживание электронных платежей не относится к банковским операциям, значит оно облагается НДС.

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — К 76 — учтен НДС, предъявленный платежной системой в составе комиссионного вознаграждения.

Для целей налогового учета плата за услуги платежной системы учитывается как вознаграждение посредника в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (п. 1 ст. 264 НК РФ). Расходы подтверждаются актами выполненных работ, полученными от оператора платежной системы по цифровым каналам связи и заверенными цифровой подписью (или на бумажных носителях). Акты выполненных

работ сопровождаются счетами-фактурами. Входной НДС можно принять к вычету на общих основаниях (ст. 171 и 172 НК РФ):

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» — К 19.

При оплате за услуги платежной системы составляют запись

Д 76 — К 55, субсчет «Электронные деньги» — списаны расходы на оплату услуг электронной платежной системы.

Если организация является получателем электронных денег от физического лица (принимая оплату за товары, работу или услуги), то делают следующую запись:

Д 55, субсчет «Электронные деньги» — К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — получена оплата от покупателя-гражданина.

Чтобы свободно пользоваться деньгами из электронного кошелька, организация должна перевести их на банковский счет:

Д 51 — К 55, субсчет «Электронные деньги».

За вывод электронных денег на банковский счет электронная платежная система удерживает вознаграждение, которое признается у организации расходом и учитывается на счете 91-2

Электронные деньги становятся средством безналичных расчетов, надзор за которыми ведет Банк России.

9.7. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ ПО ВАЛЮТНОМУ СЧЕТУ

Безналичные средства организации в иностранной валюте и операции с ними учитываются с применением счета 52, записи операций на котором ведутся в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Банка России, действующему на дату поступления (списания) средств

Нормы и правила совершения операций в иностранной валюте между резидентами и нерезидентами, а также методы контроля и степень ответственности за нарушение валютного законодательства определены в Законе о валютном регулировании и валютном контроле и других законодательных актах

Валютные счета используются организациями.

- для расчетов с поставщиками и покупателями, посредниками;
- расчетов по займам и кредитам;
- оплаты транспортировки, страхования, экспедирования грузов;
- исполнения функций агентов валютного контроля;
- купли-продажи валюты и др.

По дебету счета 52 отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту данного счета учитывается списание денежных средств с валютных счетов организации. Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

По режимам применения валюту подразделяют на свободно конвертируемую, клиринговую и замкнутую.

Свободно конвертируемая валюта — это валюта, свободно и неограниченно обмениваемая на другие иностранные валюты

Клиринговая валюта — валюта, согласованная участниками безналичных расчетов на основе взаимного зачета встречных требований и обязательств. Она функционирует в безналичной форме в виде бухгалтерских записей на банковских счетах.

Замкнутая (неконвертируемая) валюта — национальная валюта, которая функционирует в пределах только одной страны и не обменивается на другие иностранные валюты.

Основным нормативным документом, регламентирующим бухгалтерский учет операций в иностранной валюте, является ПБУ 3 2006. Поскольку бухгалтерский учет операций на валютном счете ведется в валюте Российской Федерации — рублях, а также в иностранной валюте, то возникает необходимость пересчета сумм иностранной валюты в рубли.

В соответствии с ПБУ 3 2006 денежные средства на валютных счетах подлежат пересчету в рубли по курсу Банка России для конкретной иностранной валюты на дату совершения операции. Датой совершения операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте является дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или списания с банковского счета (банковского вклада) организации иностранной валюты. Кроме того, производится пересчет в рубли денежных средств в иностранной валюте в кассе и на счетах в банках по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Банком России, а также на дату составления отчетности по курсу Банка России, последнему по времени котируемые в отчетном периоде. Возникшие разницы в оценке иностранной валюты называют курсовыми разницами, которые подлежат зачислению на счет 91.

Законодательством Российской Федерации предусмотрена свободная купля-продажа иностранной валюты.

Покупка иностранной валюты осуществляется в целях:

- совершения платежей за границу при покупке товаров, работ, услуг;

- совершения платежей, связанных с движением капитала, переводом дивидендов;
- оплаты командировочных расходов и др.

В бухгалтерском учете покупка иностранной валюты отражается записями, представленными в табл. 9.9.

Таблица 9.9

Корреспонденция счетов по покупке иностранной валюты

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Перечислены банку денежные средства на покупку валюты	57	51
2 Отражено поступление валюты	52	57
3 Начислено комиссионное вознаграждение банку	91	76
4 Списана курсовая разница	91	57
	57	91
5 Перечислено комиссионное вознаграждение банку	76	51, 52

В соответствии с Указанием Банка России от 29 марта 2006 г. № 1676-У «О внесении изменения в Инструкцию Банка России от 20 марта 2004 г. № 111-И» отменена обязательная продажа иностранной валюты. Таким образом, любая организация вправе свободно продавать иностранную валюту со своего валютного счета без ограничений.

В бухгалтерском учете при продаже валюты производятся записи, представленные в табл. 9.10.

Таблица 9.10

Корреспонденция счетов по продаже иностранной валюты

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Поступила выручка от иностранного покупателя на валютный счет	52	62
2 Списана иностранная валюта на продажу с валютного счета	57	52
3 Отражено поступление рублевого эквивалента проданной валюты на день зачисления средств на расчетный счет	51	91
4 Списана стоимость проданной валюты по курсу Банка России на день продажи	91	57
5 Произведена оплата комиссионных расходов банку	91	51, 52
6 Отражена разница курсов при продаже иностранной валюты	91	57
	57	91
7 Отражена курсовая разница по валютному счету	91	52
	52	91

Контрольные вопросы и задания

1. Какие основные законодательные и нормативные документы регулируют вопросы учета денежных средств?
2. Чем отличаются безналичные расчеты от расчетов наличными денежными средствами?
3. В какой последовательности производится списание денежных средств с расчетного счета при их недостаточности?
4. В каких случаях применяется счет 57 «Переводы в пути»? Дайте его характеристику.
5. Какие документы считаются денежными, на каком счете их следует учитывать?
6. Что такое курсовая разница? Расскажите о порядке ее учета.
7. Что понимают под электронными деньгами? Укажите особенности их учета.
8. Каковы особенности учета операций по валютным счетам?
9. Что такое аккредитив? Опишите порядок его учета.
10. В каких формах бухгалтерской отчетности отражаются операции по учету денежных средств?

УЧЕТ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И РАСЧЕТОВ

10.1. ПОНЯТИЕ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ. СРОКИ РАСЧЕТОВ И ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ

В учете организаций задолженность подразделяется на дебиторскую и кредиторскую. В законодательных документах не дано определение этих терминов. Между тем данные понятия используются регулярно и связаны с обязательствами организации. В процессе своей хозяйственной деятельности организация вступает в различные виды отношений с третьими лицами, заключает и осуществляет различные виды сделок, выполняет обязанности, которые предусмотрены существующим законодательством. В результате деятельности у организации появляются обязательства, которые подлежат исполнению, и эти обязательства оценены в денежной форме. И наоборот, обязательства по отношению к организации возникают у других лиц.

Дебиторская и кредиторская задолженность — неизбежное следствие существующей в настоящее время системы денежных расчетов между организациями, при которой всегда имеется разрыв времени платежа с моментом перехода права собственности на товар, между предъявлением платежных документов к оплате и временем их фактической оплаты. Дебиторская задолженность в соответствии со стандартами бухгалтерского учета определяется как сумма, причитающаяся организации от покупателей (дебиторов). Дебиторская задолженность — важный компонент оборотного капитала. Когда одна организация реализует товары другой организации, это не означает, что стоимость проданного товара будет оплачена немедленно. Дебиторская задолженность является активом организации, который связан с юридическими правами, включая право на владение.

Практически ни один субъект хозяйственной деятельности не существует без дебиторской и кредиторской задолженности, так как ее образование и существование объясняются объективными при-

чинами. Для *организации-должника* это возможность использования дополнительных, причем бесплатных, оборотных средств, а для *организации-кредитора* – расширение рынка сбыта товаров, работ, услуг.

К образованию дебиторской и кредиторской задолженности приводит наличие договорных отношений между контрагентами, когда момент перехода права собственности на товары (работы, услуги) и их оплата не совпадают по времени.

Дебиторская задолженность (от лат. *debitum* – долг, обязанность) – это задолженность юридических и физических лиц организации, включая задолженность работников данной организации по суммам, выданным им под отчет, кредитам и другим операциям. Организации и физические лица, за которыми числится дебиторская задолженность, называются дебиторами (должниками).

Дебиторская задолженность представляет собой имущественные требования организации к юридическим и физическим лицам, которые являются ее должниками.

Дебиторскую задолженность можно рассматривать в трех смыслах. во-первых, как средство погашения кредиторской задолженности, во-вторых, как часть продукции, проданной покупателям, но еще не оплаченной, и, в-третьих, как один из элементов оборотных активов, финансируемых за счет собственных либо заемных средств.

Дебиторская задолженность может возникнуть вследствие невыполнения договорных обязательств, излишне уплаченных налогов, взятых сборов, пеней, выданных денежных сумм под отчет.

Кредиторская задолженность – задолженность организации другим юридическим или физическим лицам. Кредиторов, задолженность которых возникла в связи с покупкой материальных ценностей, называют *поставщиками*. Задолженность по начисленной заработной плате, по платежам в бюджет – *обязательствами по распределению*. Кредиторов, задолженность которым возникла по другим операциям, называют *прочими кредиторами*.

Кредиторская задолженность представляет собой вид обязательств, характеризующих сумму долгов, причитающихся к уплате в пользу других лиц.

Наиболее распространенный вид кредиторской задолженности – задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поставленные МПЗ, оказанные услуги и не оплаченные в срок работы.

Кредиторская задолженность может быть прекращена исполнением обязательства (в том числе зачетом), а также списана как невозвратная.

В составе кредиторской задолженности выделяется задолженность организации:

- перед поставщиками и подрядчиками (остатки по состоянию на отчетную дату по кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- перед персоналом организации (остаток по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»);
- перед бюджетом (остаток по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»);
- перед государственными внебюджетными фондами (кредитовый остаток по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»);
- по полученным займам и кредитам (остатки по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»);
- перед прочими кредиторами (кредитовые остатки по счетам 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и др.).

Условием обеспечения финансовой устойчивости организации является превышение суммы дебиторской задолженности над суммой кредиторской задолженности.

Дебиторскую и кредиторскую задолженность условно можно подразделить на нормальную и просроченную.

Задолженность за отгруженные товары, работы, услуги, срок оплаты которых не наступил, но право собственности уже перешло к покупателю, либо поставщику (подрядчику, исполнителю) перечислен аванс за поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) – это *нормальная дебиторская задолженность*.

Задолженность за товары, работы, услуги, не оплаченные в установленный договором срок, представляет собой *просроченную дебиторскую задолженность*.

Просроченная задолженность в свою очередь может быть сомнительной и безнадежной.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед организацией, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

По истечении срока исковой давности сомнительная дебиторская задолженность переходит в категорию безнадежной задолженности (нереальной к взысканию)

Безнадежными долгами (долгами, нереальными к взысканию) признаются те долги перед налогоплательщиком, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Задолженность, нереальная к взысканию, может образоваться вследствие:

- ликвидации должника;
- банкротства должника;
- истечения срока исковой давности без подтверждения задолженности со стороны должника;
- наличия денежных средств на счетах в «проблемном» банке. Здесь возможны два варианта. Во-первых, если после вынесения арбитражным судом постановления о ликвидации банка денежных средств для погашения дебиторской задолженности не хватает, то такая дебиторская задолженность признается нереальной к взысканию и, соответственно, подлежит списанию на финансовые результаты. Во-вторых, если вместо ликвидации банка предусматривается его реструктуризация, то организация может создать резерв по сомнительным долгам и ждать восстановления банком платежеспособности;
- невозможности взыскания судебным приставом-исполнителем по решению суда суммы долга (например, имущество организации находится на праве оперативного управления).

В зависимости от предполагаемых сроков погашения задолженность подразделяется на *краткосрочную* (погашение которой ожидается в течение года после отчетной даты) и *долгосрочную* (погашение которой ожидается не ранее чем через год после отчетной даты).

Следует отметить, что в отношении просроченной задолженности целесообразно использовать отсрочку (рассрочку) платежа, производить расчеты акциями, векселями, применять бартер.

При предоставлении отсрочки (рассрочки) платежа необходимо учитывать платежеспособность и деловую репутацию контрагента.

Для всех организаций независимо от их организационно-правовой формы списание просроченной дебиторской и кредиторской задолженности является обязательной процедурой. Каждая организация должна осуществлять контроль над состоянием дебиторской и кредиторской задолженности, производить ее учет, а также сверку взаиморасчетов.

Кредитор по денежному обязательству, сторонами которого являются коммерческие организации, имеет право на получение с должника процентов на сумму долга за период пользования денежными средства-

ми в размере и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующими в месте нахождения кредитора ставками банковского процента (ставка рефинансирования), действовавшими в соответствующие периоды времени (законные проценты).

Дебиторская и кредиторская задолженность подлежат обязательной инвентаризации.

Инвентаризация расчетов включает в себя проверку правильности расчетов по всем группам задолженности:

- с поставщиками, покупателями и прочими дебиторами и кредиторами,

- банками и кредитными учреждениями по займам,
- подотчетными лицами;
- работниками организации,
- бюджетом и внебюджетными фондами.

Результаты инвентаризации в части расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами должны быть оформлены актом инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами по форме № ИНВ-17, утвержденной постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

По результатам проведенной инвентаризации выявляются просроченная задолженность, сроки исковой давности по каждому обязательству

По результатам инвентаризации в части расчетов с дебиторами и кредиторами составляется бухгалтерская справка, в которой указываются:

- наименование, адрес, ИНН организации дебитора или кредитора;
- сумма задолженности;
- основание, по которому образовалась задолженность;
- дата образования задолженности;
- первичные документы, подтверждающие факт возникновения задолженности, их реквизиты;
- документы, свидетельствующие об истребовании задолженности, их реквизиты.

В акте по форме № ИНВ-17 отдельно отражаются суммы задолженности, которые были подтверждены или не подтверждены организациями-дебиторами или кредиторами

Одним из этапов при проведении инвентаризации расчетов является выявление сумм дебиторской и кредиторской задолженности с ис-

текущим сроком исковой давности. Выявившиеся долги, по результатам инвентаризации, с истекшим сроком исковой давности необходимо списать.

Согласно п. 7 ПБУ 9/99 в целях бухгалтерского учета кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, относится к *прочим доходам*.

Согласно п. 12 ПБУ 10/99 в целях бухгалтерского учета суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, являются *прочими расходами*.

Для учета просроченной дебиторской и кредиторской задолженности Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (Инструкцией по применению Плана счетов) предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчета 1 «Прочие доходы» и 2 «Прочие расходы».

В соответствии с п. 14.3 ПБУ 10/99 дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в расходы организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации. При этом необходимо помнить, что согласно п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации списание нереальной для взыскания задолженности в убыток не является аннулированием задолженности. Организации должны такую задолженность отражать за балансом на счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет с момента списания. Такая операция необходима для наблюдения за возможностью взыскания дебиторской задолженности в случае изменения имущественного положения должника.

На основании бухгалтерской справки руководитель организации в случае необходимости издает приказ о списании просроченной дебиторской и кредиторской задолженности и нереальной к взысканию суммы дебиторской задолженности.

По общему правилу дебиторская и кредиторская задолженность списывается по истечении срока исковой давности, т.е. по истечении трех лет после образования задолженности. Сроки исковой давности и правила их исчисления установлены главой 12 ГК РФ.

Исковая давность — это срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Общий срок исковой давности установлен в три года со дня начала его течения, но не свыше 10 лет со дня нарушения права.

По общему правилу течение срока исковой давности начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права и о том, кто является надлежащим ответчиком по иску о защите этого права.

По обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения.

По обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, срок исковой давности будет исчисляться со дня предъявления кредитором требования об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется льготный срок для исполнения такого требования, исчисление исковой давности начинается по окончании указанного срока. При этом срок исковой давности во всяком случае не может превышать 10 лет со дня возникновения обязательства.

По регрессным обязательствам течение срока исковой давности начинается со дня исполнения основного обязательства.

Существуют общий и специальный сроки исковой давности. *Общий срок исковой давности* составляет три года. *Специальные* (сокращенные или более длительные по сравнению с общим) *сроки* устанавливаются законодательством применительно к отдельным видам обязательств:

- иск о применении последствий недействительности ничтожной сделки может быть предъявлен в течение 10 лет со дня, когда началось ее исполнение;

- иск о признании оспоримой сделки недействительной и о применении последствий ее недействительности может быть предъявлен в течение года со дня прекращения насилия или угрозы, под влиянием которых была совершена сделка, либо со дня, когда истец узнал или должен был узнать об иных обстоятельствах, являющихся основанием для признания сделки недействительной;

- срок исковой давности для требований, предъявляемых в связи с ненадлежащим качеством работы, выполненной по договору подряда, составляет один год

Существенное практическое значение, в данном случае для обоснованного установления факта истечения срока исковой давности по просроченной задолженности, имеет правильное исчисление сроков исковой давности.

По общему правилу в соответствии срок исковой давности исходит со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права, т.е. со дня, следующего за днем, когда закончился срок исполнения обязательства. Например, если обязательство по оплате товаров должно было быть исполнено покупателем 1 декабря, то срок исковой давности начинает исчисляться со 2 декабря. По обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения. По обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, течение исковой

давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется льготный срок для исполнения такого требования, исчисление исковой давности начинается по окончании указанного срока. По регрессным обязательствам согласно течение исковой давности начинается с момента исполнения основного обязательства

Между тем в ряде исключительных случаев гражданское законодательство предусматривает приостановление и перерыв течения срока исковой давности.

Приостановление срока исковой давности предполагает, что при наступлении определенных законом обстоятельств, вызывающих для потерпевшей стороны значительные трудности по защите своего права, срок исковой давности не исчисляется, а по мере их прекращения течение срока продолжается.

Течение срока исковой давности может быть приостановлено в случаях.

- если предъявлению иска препятствовало чрезвычайное и непредотвратимое при данных условиях обстоятельство (непреодолимая сила);
- если истец или ответчик находится в составе Вооруженных Сил, переведенных на военное положение;
- в силу установленной на основании закона Правительством РФ отсрочки исполнения обязательств (моратория),
- в силу приостановления действия закона или иного правового акта, регулирующего соответствующее отношение.

Срок исковой давности приостанавливается при наступлении обстоятельств, если те возникли или продолжали существовать в последние шесть месяцев срока давности, а если этот срок равен шести месяцам или менее - в течение срока давности

Если же стороны прибегнут к предусмотренной законом процедуре разрешения спора во внесудебном порядке (процедуре медиации, посредничества, досудебной административной процедуре и т.п.), течение срока исковой давности будет приостановлено на срок, указанный законом, а при отсутствии такого срока — на шесть месяцев со дня начала названной процедуры. Эта норма направлена на стимулирование мирного урегулирования сторонами споров.

Срок исковой давности не течет со дня обращения в суд в установленном порядке за защитой нарушенного права на протяжении всего периода осуществления судебной защиты нарушенного права.

Если суд оставит иск без рассмотрения, течение срока исковой давности, начавшееся до предъявления иска, продолжится в общем порядке,

если иное не вытекает из оснований, по которым судебная процедура защиты права прекращена.

Если после оставления иска без рассмотрения неистекшая часть срока исковой давности составит менее шести месяцев, она будет увеличена до шести месяцев. Исключением станут случаи, когда основанием оставления иска без рассмотрения послужили действия (бездействие) истца.

Односторонние действия, направленные на осуществление права (зачет, безакцентное списание денежных средств, обращение взыскания на заложенное имущество во внесудебном порядке и т.п.), срок исковой давности для защиты которого истек, не допускаются.

Сроки исковой давности и порядок их исчисления не могут быть изменены соглашением сторон.

Действующее законодательство не содержит обязанности налогоплательщика списать задолженность в момент, когда истек трехгодичный срок исковой давности. Истечение срока исковой давности является не единственным условием списания задолженности. Так, дебиторская задолженность подлежит списанию также в случае признания ее нереальной для взыскания. Нереальность взыскания определяется самостоятельно хозяйствующим субъектом, который руководствуется совокупностью объективных обстоятельств, сложившихся в процессе его деятельности.

В случае предъявления иска в установленном порядке, а также в случае совершения обязанным лицом действий, свидетельствующих о признании долга, течение срока исковой давности прерывается. После перерыва течение срока исковой давности начинается заново, а время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок. Перерыв же возможен в двух случаях. 1) должник признал долг (погасил задолженность или уплатил проценты за просрочку платежа), 2) должник подписал акт сверки взаимных расчетов (написал заявление о зачете взаимных требований и т.п.)

Рассмотрим пример исчисления срока исковой давности.

Пример 10.1. В АО «Вершина» была проведена сверка расчетов с ООО «Димстра» с составлением акта сверки (акт подписан). Такой акт будет являться документом, свидетельствующим о признании долга обязанным лицом. Срок исковой давности в этом случае прервется.

После перерыва заново начнется течение срока исковой давности. Время, истекшее до перерыва, не засчитывается в новый срок. Новый срок начнется с даты подписания акта сверки расчетов.

АО «Вершина» продало ООО «Димстра» коллекцию зимней женской одежды 21 октября 2011 г. В договоре указано, что ее необходимо

оплатить в течение месяца с момента отгрузки, т.е. до 21 ноября. Однако к этому времени денежные средства так и не поступили.

В этом случае срок исковой давности начинается 22 ноября 2011 г. а заканчивается 22 ноября 2014 г.

ООО «Диметра» 14 февраля 2012 г. подписало акт сверки взаимных расчетов, полученный от АО «Вершина». Тем самым ООО «Диметра» признало свою задолженность. Срок исковой давности в данном случае прерывается. Отсчет нового срока начнется с 15 февраля 2012 г. Следовательно, он закончится 15 февраля 2015 г.

С истечением срока исковой давности по главному требованию истекает срок исковой давности и по дополнительным требованиям, к которым относятся, например, неустойка, залог, поручительство.

Исчислив с учетом общеобязательных требований законодательства срок исковой давности применительно к конкретным обстоятельствам, кредитор определяет, истек ли срок исковой давности на принудительное изыскание задолженности. Выявив факт окончания этого срока, организация-кредитор вправе списать числящуюся у нее задолженность на финансовые результаты деятельности и учесть их при налогообложении прибыли.

Истечение срока исковой давности на принудительную защиту нарушенного права следует отличать от прекращения самого обязательства. На практике возникают ситуации, когда должник, несмотря на истечение срока исковой давности, все-таки исполняет свое обязательство, ведь принадлежащее кредитору право и соответствующая обязанность должника продолжают существовать. В этом случае полученные кредитором денежные средства (товары, работы, услуги) подлежат включению в состав прочих доходов с последующим их включением в налогооблагаемую базу при исчислении налога на прибыль.

10.2. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА РАСЧЕТОВ

Многовековой опыт хозяйствования свидетельствует о том, что деятельность любой организации невозможна без существования расчетов. Только в момент создания организации отсутствует задолженность перед кредиторами, а всю последующую жизнь организации долговые обязательства сопровождают ее хозяйственную деятельность.

По мнению профессора Я.В. Соколова, учет расчетов возник с появлением элементарных экономических отношений еще в первобытном обществе, когда женщина, руководившая всей домашней жизнью, завязывала узелки и делала зарубки, чтобы запомнить, сколько единиц

ценностей подлежит вернуть соседнему дому или сколько работ выполнить¹.

Счета расчетов занимают особое место в системе счетов любой организации. Расчеты играют важную роль, поскольку они фигурируют практически на всех стадиях жизни организации:

- при создании организации возникают расчеты с учредителями по взносам в уставный капитал;
- привлечении заемных средств — расчеты с кредиторами;
- приобретении средств, предметов труда — расчеты с поставщиками;
- производстве продукции — расчеты по заработной плате с работниками предприятия;
- продаже произведенной продукции — расчеты с покупателями, и с государством по уплате налогов,
- на стадии распределения прибыли — расчеты с учредителями по выплате дивидендов.

Счета учета расчетов могут иметь два сальдо: по дебету и кредиту одновременно. Такие счета называют *активно-пассивными*. На этих счетах учитывается дебиторская, относящаяся к активам, и кредиторская, относящаяся к пассивам, задолженность.

Схема активно-пассивного счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное	Сальдо начальное
Хозяйственные операции, увеличивающие дебиторскую задолженность (+)	Хозяйственные операции, уменьшающие дебиторскую задолженность (–)
Хозяйственные операции, уменьшающие кредиторскую задолженность (–)	Хозяйственные операции, увеличивающие кредиторскую задолженность (+)
Дебетовый оборот, в том числе по дебиторской задолженности (+), по кредиторской задолженности (–)	Кредитовый оборот, в том числе по дебиторской задолженности (–), по кредиторской задолженности (+)
Сальдо конечное	Сальдо конечное

Сальдо на активно-пассивных счетах «развернутое» (часто перечень дебиторов и кредиторов состоит из разных агентов и корреспондентов). Существуют особые правила вывода остатков на таких счетах².

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, Юнити, 1996. С. 17–18.

² Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2008. С. 325.

Сальдо активно-пассивного счета можно определить, зная дебетовый и кредитовый оборот по каждому виду задолженности. Сальдо конечное дебетовое определяют по формуле

$$\text{СКД} - \text{СНД} + \text{ДОДЗ} - \text{КОДЗ},$$

где СНД – сальдо начальное дебетовое,

ДОДЗ – дебетовый оборот по дебиторской задолженности,

КОДЗ – кредитовый оборот по дебиторской задолженности

Сальдо конечное кредитовое рассчитывают по следующей формуле.

$$\text{СКК} - \text{СНК} + \text{КОКЗ} - \text{ДОКЗ},$$

где СНК – сальдо начальное кредитовое,

КОКЗ – кредитовый оборот по кредитовой задолженности,

ДОКЗ – дебетовый оборот по кредитовой задолженности.

Недопустимо сальдирование дебиторской и кредиторской задолженности, поскольку рассматривать каждого дебитора и кредитора необходимо обособленно, с присущими им рисками неплатежей, соблюдением платежной дисциплины и т.п. Каждое предприятие осуществляет расчеты с корреспондентами по своему усмотрению: кто-то требует предоплаты, кто-то предоставляет продукцию в долг.

В бухгалтерском учете расчеты учитываются на счетах:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- 75 «Расчеты с учредителями»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счетам расчетов открываются субсчета по учету дебиторской и кредиторской задолженности. Сальдо по дебиторской и кредиторской задолженности выводится обособленно на субсчетах, а синтетический счет 60 предназначен для окончательной группировки информации о дебиторской и кредиторской задолженности с таким видом субъекта расчетов, как поставщик или подрядчик. Кроме того, аналитический учет по счетам расчетов ведется в разрезе каждого корреспондента и по каждой сделке отдельно.

10.3. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Поставщики и подрядчики - это организации, поставляющие материалы, товары и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, воды, газа, транспортные услуги и др.) и выполняющие разные работы (ремонт основных средств, строительные работы и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками могут осуществляться тремя способами

- 1) оплатой по факту поставки продукции поставщиком;
- 2) предоплатой (денежные средства перечисляются поставщику до момента поставки продукции, выполнения работ, услуг);
- 3) предоставлением отсрочки платежа (оплата происходит через определенный срок после поставки продукции, выполнения работ или услуг)

Выбор любой из приведенных форм расчетов фиксируется сторонами в договоре и зависит от их интересов на момент совершения сделки.

Для учета расчетов за полученные товарно-материальные ценности, потребленные услуги применяется счет 60.

Счет — активно-пассивный. Учет на счете ведется методом начисления, т.е. все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности отражаются независимо от времени оплаты.

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету и по каждому поставщику и подрядчику.

К счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» могут быть открыты следующие субсчета: 1 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по расчетным документам»; 2 «Расчеты по авансам и предварительной оплате выданным»; 3 «Расчеты по векселям выданным».

Счет 60-1 предназначен для расчетов по предъявленным к оплате расчетным документам за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы или оказанные услуги (расчетные документы акцептованы и подлежат оплате).

В бухгалтерском учете организации по данному субсчету составляют следующие записи:

Д 41 «Товары», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» - К 60-1 — отражена стоимость товарно-материальных ценностей, поступивших в торговую организацию, без НДС.

Сумма НДС, включенная поставщиком в счет-фактуру самостоятельной позицией, отражается следующим образом.

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям» — К 60-1 — отражен входной НДС по поступившим товарно-материальным ценностям;

Д 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. К 60-1 отражена стоимость выполненных работ или оказанных услуг без НДС,

Д 19 — К 60-1 — отражен входной НДС по работам и услугам.

В настоящее время организация сама выбирает форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги. В бухгалтерском учете делают запись

Д 60-1 — К 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках», 52 «Валютные счета» — оплачены счета (погашена задолженность) поставщиков за поступившие товарно-материальные ценности, выполненные работы и услуги (включая НДС)

На *счете 60-2* учитывают выданные авансы поставщикам и подрядчикам под будущую поставку ценностей, выполнение работ или услуг. Авансовые платежи оформляют платежными поручениями со ссылкой на заключенный договор. Перечисленные поставщикам авансы учитываются на *счете 60-2* до тех пор, пока они не будут зачтены в погашение долга перед поставщиками за полученные ценности и за полностью выполненные и принятые работы

Корреспонденция счетов следующая:

Д 60-2 — К 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др. перечислен аванс поставщикам согласно договору;

Д 10, 41, 26, 44 и др. — К 60-1 — отражена стоимость поступивших товарно-материальных ценностей, выполненных работ или оказанных услуг без НДС;

Д 19 — К 60-1 — отражен НДС на поступившие товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги;

Д 60-1 — К 60-2 — зачтен аванс, перечисленный поставщику при получении от него товарно-материальных ценностей, выполненных работ или оказанных услуг.

На *счете 60-3* учитывают задолженность поставщикам и подрядчикам, обеспеченную выданными векселями.

Вексель — это безусловное письменное, долговое, денежное обязательство векселедателя либо иного указанного в нем плательщика выплатить векселедержателю по истечении оговоренного срока обозначенной в векселе суммы.

В векселе соединены две важнейшие функции – кредитная и расчетная, что делает его одним из наиболее универсальных инструментов финансового рынка. В последнее время организации стали часто использовать в расчетах векселя. Это очень удобно, ведь не нужно искать свободные деньги и на то, чтобы расплатиться с продавцом, т.е. фактически происходит отсрочка платежа. Такой вексель является собственным, поскольку его выдает сам покупатель.

Собственные векселя не являются финансовыми вложениями (п. 3 ПБУ 19/02). Сумму, на которую они выписаны, покупатель отражает на счете 60-3 «Векселя выданные», а также на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные», а списывает сумму после погашения.

Пример 10.2. Организация в мае текущего года приобрела у АО «Осень» товары на сумму 35 400 руб., в том числе НДС – 5400 руб. Согласно договору в счет их оплаты организация выдала собственный вексель на эту же сумму. По предъявлении векселя к оплате организация обязана его погасить, что она и сделала в июне текущего года.

В бухгалтерском учете организации должны быть сделаны следующие проводки

Май текущего года.

Д 41 К 60-1 – 30 000 руб. получены товары,

Д 19 К 60-1 – 5400 руб. отражен «выходной» НДС,

Д 60-1 К 60-3 35 400 руб. выдан собственный вексель в счет оплаты товаров и одновременно

Д 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные» 35 400 руб. – учтен собственный вексель за балансом

Июнь текущего года.

Д 60-3 К 51 – 35 400 руб. погашен собственный вексель,

К 009 35 400 руб. – списан вексель с забалансового учета.

10.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

Существенную часть дебиторской задолженности составляют расчеты с покупателями, заказчиками и прочими дебиторами.

Изначально момент возникновения дебиторской задолженности определяется условиями заключенных договоров и связан со временем реализации товаров (работ, услуг).

После того как право собственности на товары переходит к контрагенту или переданы результаты работ, выполнены услуги, у партнеров

возникает обязанность встречных действий — оплата, встречные поставки. Нарушение сроков (оплаты, поставок и т.п.) приводит к возникновению дебиторской (кредиторской) задолженности.

Таким образом, дебиторская задолженность в бухгалтерском учете возникает в двух случаях: 1) при переходе права собственности на товары; 2) при передаче результатов работ, оказании услуг.

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете все хозяйственные операции подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета на основании первичных учетных документов. Первичный учетный документ составляется в момент совершения операции или непосредственно после ее окончания.

Момент перехода права собственности на товар может быть указан в договоре отдельно, и тогда, в соответствии с этим моментом, в бухгалтерском учете отражается дебиторская задолженность.

При отсутствии в договоре момента перехода права собственности этот момент считается наступившим в момент отгрузки товара продавцом, поскольку если иное не предусмотрено договором купли-продажи, риск случайной гибели или случайного повреждения товара переходит на покупателя с момента, когда в соответствии с законом или договором продавец считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю.

Дебиторская задолженность в общем случае отражается в учете: а) после оформления документов на отгрузку товаров; б) после подписания акта выполнения работ (услуг).

В Разделе II ПБУ 9/99 определены особенности оценки дебиторской задолженности для различных договоров (табл. 10.1).

Таблица 10.1

**Оценка дебиторской задолженности в соответствии
с ПБУ 9/99 «Доходы организации»**

Особенность договоров	Оценка дебиторской задолженности	ПБУ 9/99
Цена предусмотрена договором	Дебиторская задолженность определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации	Пункт 6.1
Цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена из условий договора	Дебиторская задолженность определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг), либо из цены предоставления во временное владение и пользование аналогичных активов	Пункт 6.1

Окончание

Особенность договоров	Оценка дебиторской задолженности	ПБУ 9/99
Продажа на условиях коммерческого кредита	Дебиторская задолженность оценивается в полной сумме, т.е. с учетом процентов	Пункт 6.2
Договор товарного обмена (если цена обмениваемых товаров не установлена договором)	Дебиторская задолженность определяется по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, и устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции	Пункт 6.3
Изменения обязательства по договору	Величина дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов	Пункт 6.4
Договором предусмотрено предоставление скидок (наценок)	Дебиторская задолженность определяется с учетом всех предоставленных организацией, согласно договору, скидок (наценок)	Пункт 6.5

Если в договоре поставки установлен особый момент перехода права собственности на продукцию, то организации могут определять в учете дебиторскую задолженность (и выручку) на дату исполнения особых условий перехода права собственности. Такой датой может быть день поступления денег в оплату отгруженной продукции или день зачета взаимных требований.

Таким образом, существует два варианта учета дебиторской задолженности.

Первый вариант задолженность учитывается на дату отгрузки продукции и предъявления кредитором расчетных документов покупателю (заказчику) к оплате. В этом случае дебиторскую задолженность

оценивают в размере выручки — договорной стоимости отгруженной продукции.

Если организация отгрузила покупателю товары (продукцию), то после перехода к нему права собственности в бухгалтерском учете следует сделать следующую запись:

Д 62 — К 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» (91-1) — отражена задолженность покупателя за отгруженные товары (продукцию).

Если организация выполнила для заказчика работы (оказала услуги) и заказчик их принял (акт выполненных работ, услуг подписан), в бухгалтерском учете делают запись

Д 62 — К 90-1 (91-1) — отражена задолженность заказчика за выполненные работы (оказанные услуги).

Задолженность покупателя (заказчика) отражается независимо от того, были ли получены деньги за проданные товары (работы, услуги) или нет.

Пример 10.3. В сентябре текущего года ООО «Вымпел» продало товар на сумму 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.) Покупатель должен был оплатить товар не позднее чем через месяц после его отгрузки. На конец текущего года товар оплачен не был.

Бухгалтер ООО «Вымпел» сделал проводку

Д 62 — К 90-1 — 118 000 руб. — отражена выручка от продажи

Второй вариант — дебиторская задолженность учитывается на дату выполнения определенных условий, установленных договором (например, доставки до указанного места, оплаты). В этом случае дебиторская задолженность до выполнения условий, установленных договором, оценивается по фактической себестоимости отгруженной продукции (по фактическим производственным затратам; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов). После выполнения условий договора дебиторская задолженность оценивается в размере договорной стоимости отгруженной продукции.

При отгрузке покупателю товаров (готовой продукции) по договору с особым переходом права собственности делают следующую бухгалтерскую запись.

Д 45 «Товары отгруженные» — К 41 (43 «Готовая продукция») — отгружены товары (готовая продукция) по договору с особым переходом права собственности.

Задолженность покупателя по договору с особым переходом права собственности отражается только после оплаты товаров (продукции). Для этого требуется сделать такие записи:

Д 62 К 90-1 – отражены выручка от продажи товаров (готовой продукции) и дебиторская задолженность покупателя;

Д 50 «Касса» (51) К 62 – поступили деньги от покупателя.

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками в плане счетов предназначен счет 62. Счет – активно-пассивный. По дебету счета отражается возникновение задолженности покупателей за отгруженную в их адрес продукцию, выполненные работы или услуги, а также полученные векселя от покупателей. По кредиту счета погашается задолженность покупателей по мере оплаты счетов, а также получение авансов от покупателей в счет предстоящей поставки товарно-материальных ценностей, работ и услуг. Сальдо по счету может быть дебетовым и кредитовым одновременно. Дебетовое сальдо показывает задолженность покупателей организации, кредитовое сальдо отражает задолженность организации покупателю по авансам полученным. Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому предъявленному покупателям счету и по каждому покупателю и заказчику.

К счету 62 могут быть открыты следующие субсчета

- 1 «Расчеты с покупателями и заказчиками по расчетным документам»;
- 2 «Расчеты по авансам и предварительной оплате полученным»;
- 3 «Расчеты по векселям полученным».

На *счете 62-1* учитывают расчеты по предъявленным покупателям к оплате расчетным документам за отгруженные товарно-материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги

Корреспонденция счетов по данному субсчету следующая.

Д 62-1 К 90 – признана выручка от продажи товаров, работ и услуг (включая НДС);

Д 62-1 К 91-1 – признан доход от продажи основных средств и прочих внеоборотных активов (включая НДС);

Д 90, 91 К 68 – начислен НДС с выручки;

Д 51.52 – К 62-1 – погашена дебиторская задолженность за поставленные товарно-материальные ценности (выполненные работы, оказанные услуги)

На *счете 62-2* учитывают полученные авансы от покупателей.

При заключении между организациями сделок, связанных с поставкой продукции (выполнением работ, оказанием услуг), дата отгрузки продукции и дата ее оплаты, как правило, не совпадают, поэтому в последнее время довольно широкое распространение получила практика заключения договоров на поставку продукции на условиях предварительной оплаты

Особенность учета полученных авансов связана с исчислением НДС, так как они включаются в оборот, облагаемый НДС. Корреспонденция счетов следующая:

Д 51, 52 К 62-2 - получен аванс от покупателей в счет предстоящей поставки товаров,

Д 76 К 68 - отражена сумма НДС, исчисленная с полученного аванса;

Д 62-1 К 90, 91 - признана выручка от продажи товаров, работ и услуг, а также внеоборотных активов (включая НДС);

Д 90, 91 К 68 - начислен НДС с выручки;

Д 62-2 К 62-1 - произведен зачет полученного аванса;

Д 68 К 76 - восстановлен НДС с заченного аванса.

На *счете 62-3* учитывают задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченную полученными векселями

В бухгалтерском учете организации-векселедержателя, получившей вексель от покупателя, составляют следующие записи:

Д 62-1 К 90, 91 - признана выручка от продажи товаров, работ и услуг, а также внеоборотных активов (включая НДС),

Д 90, 91 К 68 - начислен НДС с выручки.

Вместо денег продавец получает вексель, что фиксируется следующими записями:

Д 62-3 — К 62-1 — получен вексель в оплату отгруженной продукции, выполненных работ и услуг
и одновременно

Д 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

При предъявлении векселя к оплате делают следующую запись:

Д 51, 52 — К 62-3 — оплачен вексель.

Одновременно производят следующую запись:

К 008.

Не оплаченные в срок векселя считаются отказными. В этом случае вексель опротестовывают в нотариальной конторе по месту нахождения плательщика. Затем подают иск в суд. Сумму векселя списывают как претензию:

Д 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям» - К 62-3.

10.5. СОЗДАНИЕ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

Сомнительным долгом считается дебиторская задолженность организации, которая не погашена или с высокой степенью вероятности не будет погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена

соответствующими гарантиями (п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

По сомнительной дебиторской задолженности организация обязана создавать оценочный резерв (ПБУ 21/2008)

Порядок создания резерва по сомнительным долгам для целей бухгалтерского учета регулируется Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также Инструкцией по применению Плана счетов. Порядок создания резерва для целей налогового учета регулируется нормами гл. 25 НК РФ

Согласно п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации резервируется любая сомнительная дебиторская задолженность, включая сумму выданных авансов, задатков, беспроцентных займов, задолженность по хозяйственным штрафам и процентам, в погашении которых организация сомневается. Кроме того, п. 70 не предусмотрено обязательное проведение инвентаризации при создании резерва сомнительных долгов. Ведь данный резерв является оценочным к дебиторской задолженности, а не самостоятельным объектом учета. Следовательно, вопрос инвентаризации данного резерва — это вопрос инвентаризации дебиторской задолженности. В ходе инвентаризации, помимо прочего, проверяется правильность оценки активов. Поскольку резерв по дебиторской задолженности выступает элементом ее оценки, он должен инвентаризироваться в рамках инвентаризации дебиторской задолженности.

В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 суммы отчислений в резерв включаются в состав прочих расходов.

Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов используется счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». На сумму создаваемых резервов производится следующая бухгалтерская запись:

Д 91-2 К 63 — отражена сумма созданного резерва по сомнительным долгам.

При списании неустребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, в бухгалтерском учете делают следующую запись:

Д 63 — К 62 — списана сумма неустребованного долга.

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

Д 63 — К 91-1 — учтена сумма неиспользованного резерва.

Аналитический учет по счету 63 ведется по каждому созданному резерву.

Порядок формирования и использования резерва по сомнительным долгам для целей исчисления налога на прибыль организаций определен в ст. 266 НК РФ.

Согласно подп. 7 п. 1 ст. 265 НК РФ резерв по сомнительным долгам для целей налогообложения может создаваться только организациями, применяющими метод начисления. Следует отметить, что создание резерва по сомнительным долгам является правом, а не обязанностью налогоплательщика. Если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, он должен закрепить это решение в учетной политике для целей налогообложения и применять его с начала налогового периода, поскольку решение налогоплательщика о создании вышеуказанного резерва означает изменение применяемых методов налогового учета. В течение налогового периода налогоплательщик не имеет права отказаться от создания резерва, а также он не может создавать резерв по сомнительным долгам только в некоторых отчетных периодах.

При расчете величины резерва следует исходить из сумм сомнительных долгов организации. Понятие сомнительного долга дано в п. 1 ст. 266 НК РФ. Под сомнительным долгом признается дебиторская задолженность перед налогоплательщиком, если она одновременно удовлетворяет следующим условиям.

- возникла в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг;
- не погашена в сроки, установленные договором;
- не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода. Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

- по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 календарных дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;
- по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 календарных дней (включительно) в сумму резерва включается 50% суммы, выявленной на основании инвентаризации задолженности.

Сомнительная задолженность со сроком возникновения до 45 дней не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Кроме того, следует учитывать, что сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% выручки отчетного (налогового) периода, определяемой в соответствии со ст. 249 НК РФ.

Следует напомнить, что согласно ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной форме.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией только на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в порядке, установленном ст. 266 НК РФ.

Сумма резерва по сомнительным долгам, не полностью использованная налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, может быть перенесена им на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва меньше суммы остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва больше суммы остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, то он списывает долги, признаваемые безнадежными в соответствии со ст. 266 НК РФ, за счет суммы созданного резерва. Если сумма созданного резерва меньше суммы безнадежных долгов, подлежащих списанию, разница (убыток) подлежит включению в состав внереализационных расходов.

10.6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПРИ ПРЕКРАЩЕНИИ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО РАСЧЕТАМ ПУТЕМ ЗАЧЕТА ВЗАИМНЫХ ТРЕБОВАНИЙ

На практике имеют место случаи, когда организация с одним и тем же контрагентом имеет два договора, по одному из которых она выступает должником, а по другому — кредитором. При таких обстоятельствах организация может произвести взаимозачет задолженностей. Обязательство прекращается полностью или частично зачетом встречного

однородного требования, срок которого наступил либо срок которого не указан или определен моментом востребования.

Для зачета достаточно заявления одной стороны. Обязательство считается прекращенным с момента получения заявления стороны о зачете встречного однородного требования другой стороной.

Если у двух организаций существуют взаимные кредиторские и дебиторские задолженности, то возможным способом погашения таких задолженностей является зачет встречных требований. Однако для того чтобы произвести зачет, недостаточно иметь на балансе долг покупателя, например на счете 62, и одновременно задолженность по оплате ему работ, услуг, товаров на счете 60. И если бухгалтер сделает следующую запись в бухгалтерском учете:

Д 60 К 62 — зачтены взаимные требования,
то такая ошибка может повлечь негативные последствия с точки зрения гражданского и налогового законодательства.

Чтобы зачет можно было отразить в учете, необходимо соблюдать некоторые условия, выдвигаемые в отношении таких сделок гражданским законодательством.

1. Требования сторон должны быть встречными. Это означает, что обязательства сторон взаимные, т.е. стороны одновременно участвуют в двух обязательствах. При этом лицо, являющееся в одном обязательстве должником, в другом является кредитором. Погашение задолженности происходит по такой схеме, как: «ты должен мне, а я должен тебе». Если во взаимозачете участвуют несколько организаций, то схема приобретает следующий вид: «ты должен мне, я должен ему, а он должен тебе». Неизменным остается лишь основной принцип взаимозачетных операций: существует встречная, или круговая, взаимная задолженность, которая погашается круговым взаимозачетом. Стороны, проводящие зачет, не вправе погасить требование, которое предъявлено одному из участников зачетной операции извне, т.е. другой организацией, не участвующей в данной сделке по зачету требований.

2. Требования должны быть действительными и не оспариваться сторонами. Это значит, что стороны зачета должны обладать теми требованиями, в отношении которых зачет производится. Например, если кредитор переуступил право требования долга третьему лицу, то произвести зачет с должником после этого он не вправе, так как больше не является кредитором должника. Бесспорность означает, что на момент заявления о зачете указанные требования никем из сторон не оспариваются. Если по одному из требований, предъявляемых к зачету, имеется спор, то зачет не может быть произведен.

3. Встречные требования должны быть однородными по своему содержанию. Однородными признаются требования с одним предметом обязательства, возникающие из схожих правоотношений. Под предметом любого договора понимается вещь, работа или услуга либо совершение определенных действий, которые в силу договора должник должен передать, выполнить, оказать или совершить в адрес кредитора. Иными словами, требования должны иметь один и тот же предмет, как правило, денежные средства.

Пример однородности требований: стороны обязаны перечислить друг другу денежные средства за поставленные товары одной стороной и выполненные работы другой стороной. В этом случае у сторон имеются схожие обязательства по оплате поставленных товаров и выполненных работ. Предмет обязательств сторон также одинаков — это денежные средства.

Пример неоднородности требований: одна сторона имеет задолженность по оплате приобретенных по договору купли-продажи товаров. Вторая сторона по договору подряда должна выполнить работы для первой. Такие обязательства будут встречными, но не однородными, поскольку по одному договору возникли денежные требования, а по другому — обязательства по выполнению работ. Следовательно, погасить взаимные требования зачетом в данном случае нельзя.

Из сложившейся арбитражной практики следует, что не могут быть однородными требования о перечислении авансового платежа за имущество по одному договору и о взыскании пени за недопоставку продукции по другому.

Следует также отметить проблемы взаимозачета обязательств, выраженных в разных валютах. Например, по одному договору обязательство выражено в рублях, а по другому — в долларах США. О возможности осуществления такого зачета существуют различные мнения, поскольку неоднородность в данном случае возникает не по виду, а по валюте обязательств.

Чтобы не возникало дополнительных вопросов по такому взаимозачету, следует провести дополнительные мероприятия, одним из которых может быть составление дополнительного соглашения между партнерами об изменении валюты обязательств, после чего осуществить зачет взаимных требований.

4. Стороны вправе произвести взаимный зачет лишь тех обязательств, срок выполнения которых уже наступил. Зачесть можно лишь обязательство, которое не было выполнено в срок и превратилось в задолженность. В соответствии с законодательством, если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения или

период времени, в течение которого оно должно быть исполнено, то обязательство подлежит исполнению в этот день или в любой момент в пределах данного периода. Таким образом, можно предъявить к зачету встречное требование только после наступления срока исполнения обязательства, но не ранее. Срок исполнения обязательств, как правило, указан в договоре. Погашенными могут быть требования, срок исполнения которых.

- наступил;
- не был указан (в этом случае обязательство исполняется в разумный срок).
- определен моментом востребования

Кроме того, нельзя зачесть обязательство по договору, исполнение которого не было начато ни одной из сторон. В этом случае обязательства сторон остаются исключительно на бумаге и в задолженность не переходят. Зачесть можно только взаимные долги.

Допускается как полное, так и частичное погашение взаимных требований при проведении зачета. Это значит, что величина обязательств сторон может быть различной. В подобной ситуации зачет следует проводить на сумму наименьшей задолженности. У стороны, чья задолженность окажется больше, останется часть обязательства, не погашенная зачетом.

Получив уведомление о зачете части требований, нужно помнить правила исполнения денежных обязательств. Если иное не предусмотрено договором, при недостаточности встречного денежного требования для полного прекращения обязательства зачетом в первую очередь должны погашаться издержки кредитора по получению исполнения, затем — проценты, а в оставшейся части — основная сумма долга. Это важно учитывать, если имеется основная сумма долга, проценты и штраф за просрочку исполнения.

5. Зачитываемые требования не должны относиться к тем требованиям, зачет по которым недопустим.

Обязательства, которые нельзя принять в зачет взаимных требований, — это задолженность, по которой истек срок исковой давности (три года с момента ее возникновения), требования по возмещению вреда, причиненного жизни или здоровью, обязательства по алиментам и пожизненному содержанию. Кроме того, запрет на погашение того или иного обязательства зачетом может быть предусмотрен договором либо законом.

Операция по взаимозачету может быть совершена одной из сторон с уведомлением другой стороны. Однако при этом между сторонами не должно быть разногласий по вопросу проведения взаимозачета.

Для этого организация должна провести ряд мероприятий. Одним из них является проведение сверки, по результатам которой составляются акты сверки расчетов с указанием оснований возникновения встречных задолженностей (договоров) и с указанием расчетных документов, подтверждающих возникновение задолженности (счетов-фактур).

Сторона, принявшая решение о проведении взаимозачетной операции, оформляет соответствующее заявление. Сделка по проведению взаимозачета вступает в силу с момента получения этого заявления другой стороной. Подтверждением его получения можно считать, подпись на уведомлении (в случае вручения лично), почтовую квитанцию, уведомление о получении и т.п. Акт сверки взаимных расчетов может быть составлен сторонами в произвольной форме с указанием всех реквизитов, обязательных для первичной учетной документации в соответствии с требованиями ст. 9 Закона о бухгалтерском учете

В акте необходимо указать:

- основание возникновения встречных задолженностей (реквизиты договоров и первичных документов, по которым возникли задолженности);
- документы, подтверждающие возникновение задолженностей (номера и даты составленных счетов-фактур);
- суммы задолженностей,
- суммы зачтенных требований обязательно с выделением сумм НДС.

При составлении акта сверки не должно быть разночтений. Все непонятное в акте сверки может привести, например, к тому, что суммы НДС, возмещенные из бюджета в результате этой операции, могут быть не приняты налоговыми органами, а это влечет за собой изыскание штрафов и пеней в бюджет

Пример 10.4. Организация «Омега» заключила с организацией «Ракета» договор № 55 от 10 июня 2011 г. на поставку товаров на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% — 18 000 руб. Согласно договору «Омега» перечислила платежным поручением № 120 от 11 июня 2011 г. предварительную оплату в размере 40% стоимости поставки — 47 200 руб. Поставленный товар согласно контракту оплачивается в течение 10 дней.

Организация «Ракета» отгрузила товар 15 июня 2011 г. (накладная и счет-фактура № 38). Долг «Омеги» по контракту составляет 70 800 руб., в том числе НДС 18% — 10 800 руб. В результате этой операции в бухгалтерском учете «Омеги» образовалась дебиторская задолженность «Ракеты» на сумму 70 800 руб. (118 000 руб. — 47 200 руб.), в том числе НДС 18% — 10 800 руб.

В бухгалтерском учете организации «Ракета» эта же сумма отражена как кредиторская задолженность перед организацией «Омега».

В свою очередь во исполнение договора № 30 от 20 мая 2011 г. с «Омегой» организация «Ракета» оказала ей услуги на сумму 59 000 руб., в том числе НДС 18% — 9000 руб., акт подписан сторонами 30 мая 2011 г., счет-фактура от 30 мая 2011 г. № 420.

В результате этой операции образовалась дебиторская задолженность организации «Омега» в сумме 59 000 руб. Эта же сумма составляет в бухгалтерском учете «Омеги» кредиторскую задолженность перед «Ракетой».

В результате осуществления хозяйственной деятельности имеют место встречные однородные обязательства, срок погашения которых наступил. Следовательно, любая из этих двух организаций, руководствуясь ст. 410 ГК РФ, может в одностороннем порядке произвести взаимозачет встречных требований на сумму, равную наименьшей из этих двух задолженностей, т. е. на 59 000 руб., с обязательным уведомлением другой стороны о проведении зачета встречных требований.

После проведения такого взаимозачета у организации «Омега» дебиторская задолженность организации «Ракета» станет равна 11 800 руб. (70 800 руб. — 59 000 руб.), кредиторская же задолженность «Ракета» станет равной нулю.

У организации «Ракета», наоборот, дебиторская задолженность организации «Омега» будет равна нулю, кредиторская же задолженность этой организации станет равной 11 800 руб.

Порядок отражения зачета взаимных требований в бухгалтерском учете специальными нормативными документами не регулируется, поэтому необходимо руководствоваться общими правилами отражения в учете хозяйственных операций.

Проведение взаимозачета в учете обычно отражают бухгалтерской записью

Д 60 (76) К 62 (76).

В случае равенства договорной стоимости обязательств по выполненным договорам взаимные требования сторон будут погашены полностью. При неравенстве сумм обязательств у одной из сторон останется задолженность, правда, в меньшем размере по сравнению с первоначальной. В этом случае способ погашения остатка задолженности также должен быть оговорен в заявлении о проведении взаимозачета.

Погашение взаимных требований зачетом — очень удобный способ погашения встречной задолженности. Организациям, проводящим взаимозачет, следует всегда помнить о правилах оформления документации и учета возникающих налоговых обязательств и неукоснительно выполнять их.

10.7. УЧЕТ ПРОДАЖИ (ПОКУПКИ) ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ (ДОГОВОР ЦЕССИИ)

Когда продавец (исполнитель) выполнил свои обязательства по договору и имеет право требовать от покупателя (заказчика) оплату, но по каким-либо причинам предпочитает продать это право третьему лицу, такая сделка называется **уступкой права требования**.

Договор уступки права требования (цессия) является одним из способов продажи дебиторской задолженности.

При уступке права требования по договору на реализацию товаров, выполнение работ или оказание услуг (основное обязательство) права кредитора (права требовать от покупателя денежные средства за отгруженный товар) переходят от продавца по основному обязательству к третьему лицу, не участвующему в первоначальной сделке. Основанием уступки права требования является договор между первоначальным кредитором — *цедентом* и новым кредитором — *цессионарием*.

Объектом уступки права требования чаще всего является дебиторская задолженность, уступаемая цедентом цессионарию в случае неполучения средств от должника в необходимые сроки.

Уступка права требования — *цессия* — представляет собой перемену кредитора в обязательстве в результате совершения соответствующей сделки.

В большинстве случаев право требования продается по цене, меньшей той, которую можно получить от покупателя по первоначальному договору, т.е. с убытком. Отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) в целях налогообложения прибыли признается убытком налогоплательщика.

Признание убытка в целях исчисления налога на прибыль при реализации права требования налогоплательщиками, ведущими учет доходов и расходов по методу начислений, происходит в двух налоговых режимах. 1) права требования долга третьему лицу до наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа; 2) права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа.

Вариант 1. Права требования долга уступлены третьему лицу до наступления срока платежа по договору о реализации товаров (работ, услуг).

Налогоплательщик — продавец товаров (работ, услуг), осуществляющий исчисление доходов (расходов) по методу начисления, уступает

права требования долга третьему лицу до наступления срока, предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа. В этом случае размер убытков, т.е. отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг), признаваемый в целях налогообложения, не может превышать суммы процентов, которую налогоплательщик уплатил бы с учетом требований ст. 269 НК РФ по долговому обязательству, равному доходу от уступки права требования, за период от даты уступки до даты платежа, предусмотренного договором на реализацию товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 279 НК РФ).

В данном случае проводится аналогия с денежными средствами, полученными займы до даты прекращения права требования, и суммой процентов, которую должна была бы оплатить организация по долговому обязательству. Иначе, признаваемый в целях налогообложения убыток не должен превышать суммы процентов, рассчитываемых в следующем порядке: а) если право требования уступлено за рубли, проценты следует рассчитывать исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,8 раза; б) если право требования уступлено за иностранную валюту, проценты следует рассчитывать исходя из произведения ставки рефинансирования Банка России на коэффициент 0,8.

При этом рассчитывать проценты следует от даты уступки требования долга третьему лицу до даты наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа.

Пример 10.5. Организация 11 марта текущего года по договору купли-продажи № 22 от 8 марта текущего года передало в собственность покупателя товар на сумму 210 000 руб., включая НДС. Покупатель должен оплатить приобретенный товар в срок до 19 апреля текущего года.

16 марта текущего года организация по договору № 28 от 16 марта текущего года уступила третьему лицу за 190 000 руб. право требования по договору № 22 от 8 марта текущего года.

Ставка рефинансирования Банка России в данном периоде составила 8% годовых (условно)

Рассчитаем сумму убытка от уступки права требования долга, признаваемого в целях налогообложения

1. Сумма убытка, образовавшегося в результате уступки права требования

210 000 руб. – 190 000 руб. = 20 000 руб.

2. Срок от даты уступки требования до даты платежа, предусмотренной договором купли-продажи – 35 дней (с 16 марта по 19 апреля текущего года)

3. Сумма дохода от уступки права требования – 190 000 руб.

4. Ставка рефинансирования Банка России, увеличенная в 1,8 раза.
 $8\% \times 1,8 = 14,4\%$.

5 Проценты за 35 дней, начисленные исходя из суммы дохода от уступки права требования и увеличенной ставки рефинансирования.

$190\,000 \text{ руб.} \times 14,4\% \cdot 100\% : 365 \text{ дней} \times 35 \text{ дней} = 2623,56 \text{ руб}$

6. Убыток, принимаемый в целях налогообложения прибыли, составит 2623,56 руб., при этом убыток, не учитываемый в целях налогообложения, будет равен 17 376,44 руб. (20 000 руб. – 2623,56 руб.)

В бухгалтерском учете следует сделать такие записи

Продажа товара.

Д 62-1 К 90-1 210 000 руб. отражена стоимость проданного товара, включая НДС 32 033,90 руб.,

Д 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» – К 68

32 033,90 руб. – отражена задолженность перед бюджетом по НДС с оборота по реализации товара.

Уступка права требования по договору цессии

Д 62-2 - К 91-1 - 190 000 руб. отражена стоимость уступленного права требования по первоначальному договору,

Д 91-2 – К 62-1 210 000 руб. – списана дебиторская задолженность (стоимость уступленного права),

Д 99 «Прибыли и убытки» - К 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 20 000 руб. определен финансовый результат (убыток) от реализации дебиторской задолженности (уступленного права) (210 000 руб. – 190 000 руб.)

Вариант 2. Права требования долга уступлены третьему лицу после наступления срока платежа по договору о реализации товаров (работ, услуг).

Налогоплательщик — продавец товара (работ, услуг), осуществляющий исчисление доходов (расходов) по методу начисления, уступает права требования долга третьему лицу после наступления предусмотренного договором о реализации товаров (работ, услуг) срока платежа.

В этом случае отрицательная разница между доходом от реализации права требования долга и стоимостью реализованного товара (работ, услуг) признается убытком по сделке уступки права требования, который включается в состав внереализационных расходов налогоплательщика. При этом убыток принимается в целях налогообложения в следующем порядке: 1) 50% суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования; 2) 50% суммы убытка подлежат включению в состав внереализационных расходов по истечении 45 календарных дней с даты уступки права требования.

Таким образом, следуя норме закона, в случае, когда уступка права требования производится после нарушения должником сроков оплаты,

весь полученный убыток принимается для целей налогообложения прибыли в полном объеме. Однако отнесение таких расходов в состав внереализационных происходит не сразу, а в два этапа: первоначально (в день уступки) внереализационными расходами для целей налогообложения признается только 50% убытка, а через 45 дней – оставшиеся 50%.

Пример 10.6. Организация 5 марта текущего года по договору купли-продажи № 36 от 20 февраля текущего года передала в собственность покупателя товар на сумму 118 000 руб., включая НДС. Покупатель должен оплатить приобретенный товар в срок до 25 марта текущего года.

Задолженность не была оплачена покупателем товара в срок 1 апреля текущего года организация по договору № 66 от 1 апреля текущего года уступило третьему лицу за 105 000 руб. право требования по договору № 36 от 20 февраля текущего года

Рассчитаем сумму убытка от уступки права требования долга, принимаемого в целях налогообложения прибыли

1 апреля текущего года

1. Сумма дохода от уступки права требования – 105 000 руб.

2. Сумма расхода от уступки права требования 118 000 руб.

3. Сумма убытка, образовавшегося в результате уступки права требования

118 000 руб. – 105 000 руб. = 13 000 руб.

4. Сумма убытка, включаемая в состав внереализационных расходов на дату уступки права требования:

13 000 руб. × 50% : 100% = 6500 руб.

16 мая текущего года

5. Сумма убытка, образовавшегося в результате уступки права требования, 13 000 руб.

6. Сумма убытка, включаемая в состав внереализационных расходов по истечении 45 дней после его образования

13 000 руб. × 50% : 100% = 6500 руб. (или 13 000 руб. – 6500 руб.)

В бухгалтерском учете необходимо сделать следующие проводки.

Продажа товара

Д 62-1 – К 90-1 118 000 руб. – отражена стоимость реализованного товара, включая НДС 18 000 руб.,

Д 90-3 К 68 - 18 000 руб. отражена задолженность перед бюджетом по НДС с оборота по реализации товара.

Уступка права требования по договору цессии

Д 62-2 К 91-1 - 105 000 руб. отражена стоимость уступленного права требования по первоначальному договору,

Д 91-2 – К 62-1 118 000 руб. – списана дебиторская задолженность (стоимость уступленного права),

Д 99 К 91-9 13 000 руб. определен финансовый результат (убыток) от реализации дебиторской задолженности (уступленного права) (118 000 руб. – 105 000 руб.)

Продажа дебиторской задолженности, образовавшейся по отгруженной продукции, облагаемой НДС, по договору цессии (ниже стоимости, по которой она числилась на балансе) в бухгалтерском и налоговом учете отражается следующим образом.

При уступке денежного требования, вытекающего из договора продажи товаров (работ, услуг), операции по реализации которых подлежат обложению НДС, налоговая база по операциям, связанным с реализацией указанных товаров (работ, услуг), определяется в общем порядке, т.е. исходя из стоимости реализованных товаров (работ, услуг).

На момент передачи денежного требования суммы НДС, исчисленные исходя из стоимости реализованных товаров (работ, услуг), уже отнесены налогоплательщиком на расчеты с бюджетом (в момент фактической отгрузки). Поэтому второй раз (при уступке требования) НДС начислять не нужно (облагаемым оборотом является только сумма, превышающая дебиторскую задолженность).

Уступка требования первоначальным кредитором в этом случае рассматривается как погашение дебиторской задолженности, т.е. в качестве средства расчета по первоначальному договору

Пример 10.7. Согласно договору купли-продажи ООО «Матис» отгрузило покупателю АО «Спутник» продукцию на сумму 118 000 руб., в том числе НДС 18% — 18 000 руб. Себестоимость отгруженной продукции составила 80 000 руб. В установленный договором срок оплата от покупателя не поступила. ООО «Матис» заключило с ООО «Матис-2» договор уступки права требования дебиторской задолженности АО «Спутник» на сумму 100 000 руб. В этом же отчетном периоде «Матис-2» перечислило на расчетный счет «Матис» указанную в договоре сумму.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

Д 62 — К 90-1 118 000 руб. отражена задолженность покупателя за отгруженную продукцию,

Д 90-3 — К 68 — 18 000 руб. отражена сумма НДС по отгруженной продукции, предъявленная покупателю,

Д 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж» — К 43 80 000 руб. списана фактическая себестоимость реализованной продукции,

Д 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» — К 99 — 20 000 руб. (118 000 руб. — 18 000 руб. — 80 000 руб.) отражен финансовый результат от продажи продукции за отчетный месяц (заключительными оборотами),

Д 76 — К 91-1 100 000 руб. отражена продажа дебиторской задолженности,

Д 91-2 — К 62 — 118 000 руб. списана дебиторская задолженность покупателя продукции,

Д 99 — К 91-9 — 18 000 руб. (100 000 руб. — 118 000 руб.) — отражен убыток от реализации дебиторской задолженности,

Д 51 К 76 100 000 руб. получены денежные средства по договору уступки права требования

При определении налогооблагаемой базы по прибыли следует руководствоваться главой 25 НК РФ. Так, согласно подп. 7 п. 2 ст. 265 НК РФ убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде по договорам цессии, приравниваются к внереализационным расходам и учитываются при налогообложении прибыли в соответствии со ст. 279 НК РФ.

Уступаемые права переходят к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. В частности, к новому кредитору переходят права, обеспечивающие исполнение обязательства, а также другие права, связанные с требованием права, в том числе право на неуплаченные проценты.

В соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, относится к финансовым вложениям организации. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций для обобщения информации о финансовых вложениях организации, приобретающей право требования (цессионарий), предназначен счет 58 «Финансовые вложения». Организация может открыть к данному счету специальный субсчет 5 «Приобретенные права требования». Финансовые вложения, осуществленные организацией, отражаются по дебету счета 58 и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений.

В соответствии с п. 8 ПБУ 19/02 финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.

Таким образом, первоначальная стоимость приобретенной дебиторской задолженности должна соответствовать сумме, уплаченной за нее правопривередителем. На эту сумму в бухгалтерском учете организации-правопривередителя нужно сделать следующую запись.

Д 58-5 К 76.

Погашение обязательства должником отражается записями по дебету счета 51 и кредиту счета 76.

Сумма погашаемого обязательства отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 91.

Первоначальная стоимость права требования списывается с кредита счета 58 в дебет счета 91.

Пример 10.8. ООО «Карат» приобретает у ООО «Строитель» дебиторскую задолженность организации ООО «Дорстрой», сумма которой составляет 900 000 руб., за 750 000 руб.

Рассмотрим, как отражается факт приобретения долга и его последующего погашения в учете ООО «Карат»

Д 58 К 76 - 750 000 руб. — отражено приобретение дебиторской задолженности,

Д 76 — К 51 - 750 000 руб. — оплачено право требования,

Д 51 К 76 — 900 000 руб. получены денежные средства от ООО «Дорстрой»,

Д 76 — К 91 900 000 руб. — отражен доход от продажи ООО «Дорстрой» дебиторской задолженности ООО «Строитель»,

Д 91 К 58 750 000 руб. списана первоначальная стоимость права требования

Факт реализации дебиторской задолженности ООО «Дорстрой» в учете ООО «Строитель» будет отражен следующим образом.

Д 62 К 91 750 000 руб. отражена договорная стоимость задолженности,

Д 91 — К 62 900 000 руб. — отражено списание учетной стоимости дебиторской задолженности,

Д 99 К 91 - 150 000 руб. — отражен убыток от уступки прав требования,

Д 51 К 62 — 750 000 руб. — на расчетный счет зачислен долг цессионария

По общему правилу для перехода прав кредитора к третьему лицу согласия должника не требуется. Стороны договора цессии обязаны лишь уведомить его о состоявшейся уступке. В противном случае должник может ошибочно исполнить обязательства в пользу прежнего кредитора.

10.8. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ, ВЫРАЖЕННЫМ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ И УСПОВНЫХ ЕДИНИЦАХ

При пересчете для отражения в учете и отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в рубли, при пересчете активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, но подлежащих оплате в рублях, применяется ПБУ 3/2006. В п. 1 говорится, что ПБУ 3/2006 устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, организациями, являющимися юридическими лицами по законодательству Россий-

ской Федерации, т.е. данный документ регулирует отражение в учете операций, связанных с расчетами между контрагентами в иностранной валюте, пересчитанных по установленному по договоренности курсу.

Дата совершения операции в иностранной валюте — день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте содержится в приложении к ПБУ 3/2006

Курсовая разница — это разница между рублевыми оценками актива или обязательства, возникающая между двух дат: 1) между отчетной датой или датой оплаты обязательства; 2) между датой принятия их к учету или отчетной датой предыдущего отчетного периода.

Стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в учете и отчетности подлежит пересчету в рубль. При этом для пересчета берется (п. 5 ПБУ 3/2006): либо официальный курс, устанавливаемый Банком России, либо иной курс, установленный соглашением сторон или законом.

Существует еще один вариант использования курса — средний курс, исчисленный за месяц или более короткий период (п. 6 ПБУ 3/2006)

Средний курс может использоваться при выполнении двух одновременно условий: 1) при несущественном изменении официального курса Банка России; 2) наличии большого числа однородных операций в соответствующей валюте.

Однако данный метод на самом деле достаточно затруднителен, поскольку на сегодняшний день нормативные документы по бухгалтерскому учету не содержат разъяснений по порядку применения такого среднего курса.

По нашему мнению, для того чтобы использовать в своей работе средний курс, организации необходимо определить в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета следующие оценочные значения:

- критерий существенности (несущественности) изменения официального курса иностранной валюты к рублю;
- количество операций, признаваемых организацией «большим числом»;
- однородность операций;
- виды операций, в отношении которых будет применяться средний курс;
- период в пределах месяца, за который рассчитывается средний курс;
- порядок расчета среднего курса.

Теперь необходимо уточнить, какие виды активов и обязательств подлежат пересчету, а какие не подлежат, и если подлежат, то на какую дату.

Порядку пересчета посвящены п. 7—10 ПБУ 3/2006. Проанализировав их, можно сделать следующие выводы:

■ пересчет стоимости средств в кассе, на банковских счетах, денежных и платежных документов, а также средств в расчетах, в частности, по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков) в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату (п. 7);

■ стоимость вложений во внеоборотные активы (основные средства, НМА), МПЗ и другие активы, не перечисленные в п. 7, принимается в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету (п. 9). Пересчет стоимости активов после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится (п. 10)

Пример 10.9. Организация ввозит на территорию Российской Федерации материалы, стоимость которых составляет 10 000 дол. США. По условиям контракта право собственности на них переходит в момент оформления грузовой таможенной декларации (далее — ГТД). Материалы были доставлены на территорию России 23 июня текущего года. В этот же день произведены таможенное оформление и внесение всех таможенных платежей.

Оплата иностранному поставщику осуществлена 8 июля текущего года.

Курс Банка России (условный), на 23 июня — 31 руб./дол., 30 июня — 32 руб./дол., 8 июля — 31,7 руб./дол.

В бухгалтерском учете будут сделаны записи, представленные в таблице. Эти записи отражают операции по расчетам с поставщиком импортного товара.

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет
	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Сумма, руб.
23 июня				
Отражен переход права собственности на ввезенные материалы (10 000 дол. × 31 руб./дол.)	10	60	310 000	310 000
30 июня				
Отражена отрицательная курсовая разница на отчетную дату [(32 – 31) руб./дол. × 10 000 дол.]	91-2	60	10 000	10 000

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет
	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Сумма, руб.
8 июля				
Произведена оплата иностранному поставщику (10 000 дол. × 31,7 руб./дол.)	60	52	317 000	317 000
Отражена положительная курсовая разница [(31,7 - 32,0) руб./дол. × 10 000 дол.]	60	91-1	3 000	3 000

В примере 10.9 организация сначала импортирует материалы, затем осуществляет оплату иностранному контрагенту в валюте. В бухгалтерском и налоговом учете возникают курсовые разницы: отрицательная — на отчетную дату в размере 10 000 руб.; положительная — на дату погашения кредиторской задолженности в размере 3000 руб. Различий между бухгалтерским и налоговым учетом нет, соответственно, не возникают и постоянные разницы.

Теперь рассмотрим пример, когда российская организация отгружает зарубежному партнеру продукцию, а затем получает оплату в валюте.

Пример 10.10. Организация в июне текущего года отгрузила свою продукцию по экспортному контракту на сумму 10 000 дол. США. По условиям контракта право собственности на продукцию переходит на дату ее выпуска в таможенном режиме экспорта. Отметка «Выпуск разрешен» проставлена на таможенной декларации 23 июня текущего года.

Оплата продукции в полном объеме произведена 8 июля текущего года.

Курс Банка России (условный), на 23 июня — 31 руб./дол., 30 июня — 32 руб./дол., 8 июля — 31,7 руб./дол.

В бухгалтерском и налоговом учете будут сделаны записи, представленные в таблице. Эти записи отражают расчеты с покупателем экспортной продукции.

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет
	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Сумма, руб.
23 июня				
Признана выручка от продажи продукции (10 000 дол. × 31 руб./дол.)	62	90-1	310 000	310 000

Окончание				
Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет
	Дебет	Кредит	Сумма, руб	Сумма, руб.
30 июня				
Отражена положительная курсовая разница на отчетную дату [(32 – 31) руб /дол × 10 000 дол.]	62	91-1	10 000	10 000
8 июля				
Поступила оплата от иностранного покупателя (10 000 дол × 31,7 руб./дол.)	52	62	317 000	317 000
Отражена отрицательная курсовая разница [(31,7 – 32,0) руб /дол × 10 000 дол.]	91-2	62	3 000	3 000

Как видим, и в бухгалтерском, и в налоговом учете у организации образуются курсовые разницы: положительная — на отчетную дату в размере 10 000 руб., отрицательная — на дату погашения дебиторской задолженности в размере 3000 руб. Различий между двумя видами учета в данной ситуации также не возникает.

Итак, если российская организация заключает договор с иностранным партнером на условиях последующей оплаты, то разницы между бухгалтерским и налоговым учетом не возникают.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости активов и обязательств в рубли производится по курсу, действующему на отчетную дату.

В Российской Федерации расчеты между резидентами в иностранной валюте запрещены (ст. 9 Закона о валютном регулировании и валютном контроле), но сами денежные обязательства могут быть установлены в иностранной валюте или в условных денежных единицах (п. 2 ст. 317 ГК РФ). Оплата по таким обязательствам производится в рублях по курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон. Следовательно, в договоре необходимо указать, каким образом обязательство может быть пересчитано в рубли, т.е. курс, по которому обязательство должно быть пересчитано и на какой день оно должно быть пересчитано.

В этом случае на отчетную дату также не следует забывать производить пересчет по курсу Банка России на отчетную дату плюс этот же

процент. Сказанное следует из п. 5 ПБУ 3/2006, который устанавливает, что именно применяется в качестве курса пересчета.

Нет необходимости производить пересчет средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков. Фактически это означает, что если организация получила (перечислила) аванс, то она не производит последующую переоценку актива, полученного (переданного) в связи с получением (перечислением) данного аванса, т.е. данные активы отражаются в учете и отчетности по курсу, действовавшему на дату перечисления (получения) аванса (в части, приходящейся на аванс, задаток, предварительную оплату). Также и сам аванс не пересчитывается на отчетную дату.

Если получен (перечислен) «валютный» аванс, то ПБУ 3/2006 предусматривает.

- активы и расходы, в счет оплаты которых организация перечислила аванс или задаток, признаются в бухгалтерском учете по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств выданного аванса, задатка, предварительной оплаты (п. 9);

- доходы организации при условии получения аванса, задатка, предварительной оплаты признаются в бухгалтерском учете по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, задатка, предварительной оплаты (п. 9);

- пересчет стоимости вложений во внеоборотные активы, активов, перечисленных в п. 9, а также средств полученных и выданных авансов, предварительной оплаты, задатков после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса не производится (п. 10)

Таким образом, в бухгалтерском учете в случае предоплаты, аванса, задатка пересчет не производится, а значит, курсовых разниц не образуется.

Пример 10.11. Российская организация по импортному контракту приобрела товар на сумму 1000 евро. Она перечислила аванс в размере 300 евро, а оставшиеся 700 евро уплатила после перехода права собственности на товар.

Курс Банка России (условный) на дату уплаты аванса — 40 руб./евро, дату перехода права собственности — 39 руб./евро, дату окончательного расчета — 38 руб./евро.

Определим курсовую разницу.

Стоимость товара составит 39 300 руб. ($300 \text{ евро} \times 40 \text{ руб./евро} + 700 \text{ евро} \times 39 \text{ руб./евро}$)

При внесении окончательного платежа в 700 евро появится положительная курсовая разница в размере 700 руб. ($700 \text{ евро} \times (38 - 39) \text{ руб./евро}$).

Таким образом, валютные авансы не пересчитываются ни на отчетную дату, ни на дату перехода права собственности на товары, т.е. на дату признания доходов или расходов. Причем относительно последней даты Минфином России в одном из своих писем (от 19 мая 2010 г. № 03-03-06 2 91) указано: положения п. 11 ст. 250 и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ в части, устанавливающей, что полученные (выданные) авансы не переоцениваются для целей налогообложения прибыли организаций, регулируют отношения, связанные с переоценкой сумм предварительной оплаты при реализации (приобретении) товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Пример 10.12. В текущего года организация ввезла на территорию Российской Федерации партию материалов. Конфрактная стоимость партии составляла 10 000 дол. США. Предварительная оплата (100%) иностранному поставщику произведена 23 июня текущего года.

По условиям контракта право собственности на материалы переходит в момент оформления ГТД. Доставка на территорию России осуществлена 8 июля текущего года. В этот же день произведено таможенное оформление и внесены все таможенные платежи.

Курс Банка России (условный) на 23 июня – 31 руб./дол., 8 июля – 31,7 руб./дол.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки, представленные в таблице. Эти записи отражают перечисление авансов в валюте.

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет
	Дебет	Кредит	Сумма руб.	Сумма, руб.
23 июня				
Произведена предоплата иностранному поставщику (10 000 дол. × 31 руб./дол.)	60	52	310 000	310 000
8 июля				
Отражен переход права собственности (10 000 дол. × 31 руб./дол.) в бухгалтерском учете, (10 000 дол. × 31,7 руб./дол.) в налоговом учете	10	60	310 000	317 000
В налоговом учете возник внереализационный доход в виде положительной курсовой разницы [(31,7 – 31) руб./дол. × 10 000 дол.]				7 000
Отражено постоянное налоговое обязательство (7 000 руб. × 20%)	99	68	1 400	1 400

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Окончание Налоговый учет
	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Сумма, руб.
Дата списания материалов				
Отражено списание материалов в производство	20	10	310 000	317 000
Отражен постоянный налоговый актив [(317 000 – 310 000) руб. × 20%]	68	99	1 400	1 400

На примере 10.13 рассмотрим, как российская организация получает аванс в валюте, и рассчитаем курсовые разницы для целей бухгалтерского и налогового учета.

Пример 10.13. Организация вывозит в таможенном режиме экспорта партию товаров, контрактная стоимость которой составляет 10 000 дол. США. Предварительная оплата иностранным покупателем произведена 23 июня текущего года.

По условиям контракта право собственности на товар переходит в момент пересечения границы с иностранным государством, которое произошло 8 июля текущего года.

Курс Банка России (условный) на 23 июня – 31 руб./дол., 8 июля – 31,7 руб./дол.

В бухгалтерском и налоговом учете будут сделаны записи, приведенные в таблице. Эти данные отражают получение аванса в валюте.

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет
	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Сумма, руб.
23 июня				
Получена предоплата от иностранного покупателя (10 000 дол. × 31 руб./дол.)	52	62	310 000	310 000
8 июля				
Отражен переход права собственности на товар к иностранному покупателю (10 000 дол. × 31 руб./дол.) в бухгалтерском учете, (10 000 дол. × 31,7 руб./дол.) в налоговом учете	62	90-1	310 000	317 000
Отражено постоянное налоговое обязательство [(317 000 – 310 000) руб. × 20%]	99	68	1 400	1 400

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Бухгалтерский учет			Налоговый учет
	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Сумма, руб.
Возник вперезализационный расход в виде отрицательной курсовой разницы [(31,7 – 31) руб./дол. × 10 000 дол.]				7 000
Отражен постоянный налоговый актив (20 000 руб. × 20%)	68	99	1 400	1 400

Нередко по договору в условных единицах поставщик сначала отгружает товар, а затем получает за него оплату в рублях. При этом договором предусмотрено, что цена товара определяется на дату оплаты. При заключении такого договора у организации появляется необходимость производить перерасчет обязательств в бухгалтерском и налоговом учете. Это обусловлено разницей, которая возникает между стоимостью отгруженного товара и суммой поступившей оплаты в связи с изменением курса условной денежной единицы (иностранной валюты) на дату оплаты по отношению к курсу на дату отгрузки товара.

Если договором установлено, что стоимость отгруженного товара определяется по курсу условных единиц (иностранной валюты) на дату отгрузки, то в момент оплаты этого товара у сторон договора (как поставщика, так и покупателя) не возникает обязанности по перерасчету суммы задолженности. Дело в том, что в данном случае покупатель перечисляет поставщику сумму за приобретенный товар, которая исчислена по курсу условных единиц (иностранной валюты) на дату отгрузки, поэтому разницы между стоимостью отгруженного и оплаченного товара не образуется.

Ситуация, когда курс, действующий на дату погашения (полностью или частично) дебиторской или кредиторской задолженности, отличается от курса на дату принятия этой задолженности к учету либо от курса на отчетную дату, когда она была пересчитана в последний раз, приводит к возникновению курсовой разницы (п. 3, 11 ПБУ 3/2006).

Датой отражения курсовой разницы в учете и отчетности будет являться дата исполнения обязательств по оплате или последнее число отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность, т.е. она подлежит отражению в том отчетном периоде, к которому относится.

В зависимости от того, в какую сторону меняется курс условной единицы (увеличивается или уменьшается), курсовые разницы

бывают положительные и отрицательные. Положительные курсовые разницы в бухгалтерском учете отражаются в составе прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99), а отрицательные – в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99).

Пример 10.14. ООО «Ракета» (продавец) заключило с ООО «Бриз» (покупатель) договор поставки товара. Цена сделки установлена в условных единицах (далее – у.е.) При этом 1 у.е. равна 1 евро по официальному курсу Банка России. По условиям договора стоимость товара равна 29 500 у.е. (в том числе НДС 18% – 4500 у.е.). Покупатель должен оплатить товар в течение месяца после отгрузки по курсу на дату платежа. ООО «Ракета» отгрузило товары 10 марта, а ООО «Бриз» оплатило их 8 апреля текущего года.

Предположим, официальный курс евро, установленный Банком России, составил на 10 марта – 39,6 руб./евро, 31 марта – 40,2 руб./евро, 8 апреля – 40,9 руб./евро.

Рассмотрим порядок отражения операции по договору поставки в бухгалтерском и налоговом учете поставщика и покупателя.

В бухгалтерском учете ООО «Ракета» будут сделаны следующие проводки:

10 марта

Д 62 – К 90-1 – 1 168 200 руб. $(29\,500 \text{ евро} \times 39,60 \text{ руб./евро})$ – учтена выручка от реализации товаров,

Д 90-3 – К 68, субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» – 178 200 руб. $(4500 \text{ евро} \times 39,60 \text{ руб./евро})$ – исчислен НДС с реализации.

31 марта

Д 62 – К 91-1 – 17 700 руб. $[29\,500 \text{ евро} \times (40,20 \text{ руб./евро} - 39,60 \text{ руб./евро})]$ – отражена в составе прочих доходов положительная курсовая разница, которая возникла при пересчете дебиторской задолженности покупателя на отчетную дату.

8 апреля

Д 51 – К 62 – 1 206 550 руб. $(29\,500 \text{ евро} \times 40,90 \text{ руб./евро})$ – получена оплата от покупателя за товары,

Д 62 – К 91-1 – 20 650 руб. $[29\,500 \text{ евро} \times (40,90 \text{ руб./евро} - 40,20 \text{ руб./евро})]$ – отражена в составе прочих доходов положительная курсовая разница, возникшая при пересчете дебиторской задолженности покупателя на дату оплаты,

Д 91-2 – К 68-2 – 5850 руб. $(29\,500 \text{ евро} \times (40,90 \text{ руб./евро} - 39,60 \text{ руб.}) \times 18/118)$ – начислен НДС с положительной курсовой разницы.

В налоговом учете ООО «Ракета» пересчитывает дебиторскую задолженность покупателя только на дату оплаты, на отчетную дату задолженность не пересчитывается. Поскольку курс евро на дату оплаты

товара выше, чем на дату отгрузки, в налоговом учете продавца возникает положительная суммовая разница 38 350 руб. [$29\,500 \text{ евро} \times (40,90 \text{ руб./евро} - 39,60 \text{ руб./евро})$]. Данная разница включается во внереализационные доходы за минусом налога, т.е. в сумме 32 500 руб. ($38\,350 \text{ руб.} - 38\,350 \text{ руб.} \times 18/118$).

В бухгалтерском учете ООО «Бриз» указанные операции отражаются таким образом

10 марта

Д 41 - К 60 — 990 000 руб. ($25\,000 \text{ евро} \times 39,60 \text{ руб./евро}$) — учтена стоимость приобретенных товаров,

Д 19 - К 60 178 200 руб. ($4500 \text{ евро} \times 39,60 \text{ руб./евро}$) — учтен НДС по приобретенным товарам,

Д 68-2 - К 19 - 178 200 руб. — принят к вычету НДС

31 марта

Д 91-2 - К 60 - 15 000 руб. [$25\,000 \text{ евро} \times (40,20 \text{ руб./евро} - 39,60 \text{ руб./евро})$] — отражена в прочих расходах отрицательная курсовая разница от пересчета кредиторской задолженности перед поставщиком на отчетную дату

8 апреля

Д 60 - К 51 - 1 206 550 руб. ($29\,500 \text{ евро} \times 40,90 \text{ руб./евро}$) — перечислена оплата поставщику за товары,

Д 91-2 - К 60 - 17 500 руб. [$25\,000 \text{ евро} \times (40,90 \text{ руб./евро} - 40,20 \text{ руб./евро})$] — отражена в составе прочих расходов отрицательная курсовая разница от пересчета кредиторской задолженности перед поставщиком на дату оплаты

В целях налогообложения прибыли ООО «Бриз» следует пересчитать кредиторскую задолженность перед поставщиком только на дату оплаты. Поскольку курс евро на дату оплаты товара выше, чем на дату его оприходования, в налоговом учете покупателя возникает отрицательная суммовая разница в размере 32 500 руб. [$25\,000 \text{ евро} \times (40,90 \text{ руб./евро} - 39,60 \text{ руб./евро})$]. Сумма этой разницы включается во внереализационные расходы.

В отношении возможности отражения обязательств в иностранной валюте или в условных единицах в первичных учетных документах законодатели придерживаются твердой позиции, аргументируя ее следующим образом.

Требования к составлению и оформлению первичных учетных документов установлены Законом о бухгалтерском учете и среди обязательных реквизитов содержат измерители хозяйственных операций в натуральном и денежном выражении. При этом бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации — в рублях. Таким образом, первичный учетный документ должен быть составлен в валюте Российской

Федерации. Такие же требования предъявляются к первичным учетным документам, являющимся основой для составления аналитических регистров налогового учета.

10.9. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ПОСРЕДНИЧЕСКИМ ОПЕРАЦИЯМ

Для приобретения или продажи товаров организации часто привлекают посредников. Как правило, это более выгодно, так как посредник имеет опыт работы на рынке, а его комиссионное вознаграждение нередко оказывается меньше тех затрат, которые может понести организация, если будет все делать самостоятельно.

Согласно ГК РФ выделяют следующие типы посреднических договоров: договор поручения, договор комиссии и договор агентирования.

По *договору поручения* одна сторона (поверенный) обязуется совершить от имени и за счет другой стороны (доверителя) определенные юридические действия.

По *договору комиссии* одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По *договору агентирования* одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала. Таким образом, агентский договор – договор более широкого спектра действия, в котором могут сочетаться как выполнение сделок купли-продажи, так и некие юридические действия (например, доставка купленного товара до покупателя). Помимо самой сути посреднических операций (одна сторона поручает, а другая выполняет за плату эти поручения) все подобные сделки имеют и другие общие черты

1. Все посреднические операции являются возмездными. Иначе говоря, за выполненное поручение посредник обязан получить плату (вознаграждение). Если комиссионер, агент или поверенный не получает оплаты (вознаграждения) за свои услуги, данная сделка не может быть отнесена к посредническим и регулируется положениями гражданского законодательства о безвозмездном пользовании (оказании услуг, выполнении работ).

2. Право собственности на все реализуемые или приобретаемые материальные ценности (имущество) по посредническим договорам принадлежит исключительно заказчику (принципалу, комитенту, доверителю).

3. Посредник по результатам своих действий и в сроки, определенные договором, обязан предоставить заказчику отчет о проведенных операциях. Исключение в данном случае составляют только операции поручения, так как гражданским законодательством не предусмотрена обязательная отчетность поверенного перед доверителем. Это связано с тем, что договор поручения, как правило, представляет собой выполнение разовой операции (сделки).

4. При любом виде посреднической операции посредник может передоверять ее выполнение другому лицу (субагентский договор, субкомиссия, передоверие исполнения поручения). Однако такие действия он может совершить только с разрешения (согласия) заказчика (принципала, комитента или доверителя).

5. Принципал или комитент обязан возместить посреднику затраты, понесенные им на выполнение поручения (за исключением расходов на хранение имущества комитента, право на возмещение которых посреднику устанавливается договором сторон).

Для организации бухгалтерского учета необходимо знать:

- какой договор заключен сторонами (комиссии, поручения, агентирования);
- участвует посредник в расчетах между заказчиком (комитентом, принципалом, доверителем) и третьим лицом (покупателем или продавцом) или не участвует в таких расчетах,
- посреднику поручается а) реализация товаров (работ, услуг) заказчика или б) приобретение товаров (работ и услуг) для него.

Участие в расчетах заключается в том, что денежные средства за реализуемые и (или) приобретаемые в интересах заказчика товары (работы, услуги) поступают на счета или в кассу посредника. Соответственно, посредник имеет возможность в случае участия в расчетах удержать причитающиеся ему суммы вознаграждения из средств, причитающихся в пользу заказчика, а также погасить из тех же средств произведенные в ходе исполнения обязательств по договору расходы. При этом иной порядок (а именно ограничения на осуществление удержаний) может быть закреплён сторонами в договоре.

Если посредник не участвует в расчетах, его обязательства по договору в основном состоят в заключении соглашения и координации действий сторон по его исполнению. В данном случае денежные средства в оплату стоимости реализованной (приобретенной) продукции (работ, услуг) на счета посредника не поступают. Только сумма причитающегося к получению посреднического или дополнительного вознаграждения, а также суммы возмещения понесенных расходов, в связи с исполнением обязательств по договору, поступают на счета

посредника от заказчика по итогам выполнения поручения или в ходе его исполнения.

Для расчетов посредника с контрагентом используется счет 76. Для учета товаров, приобретаемых посредником по поручению контрагента, предназначен забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». У контрагента отгруженный посреднику товар учитывается на счете 45 до момента продажи товара посредником покупателю. Для учета товаров, принятых на комиссию, т.е. предназначенных для реализации, но не принадлежащих организации-комиссионеру, используется забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию».

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации-комиссионеру, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре (п. 14 ПБУ 5/01).

Самый распространенный из посреднических договоров — договор комиссии. Особенности его учета мы и рассмотрим.

Комиссионер обязан исполнить поручение с наибольшей выгодой для комитента. Под *выгодой* понимают разницу между суммой реализации товара, которую установил комитент, и фактической суммой, вырученной комиссионером. Если комиссионер заключил договор на более выгодных условиях, чем те, которые указаны комитентом, он имеет право на 50% вырученной суммы (сверх комиссионного вознаграждения). Стороны могут прописать в договоре иные пропорции. Если комиссионер продал имущество по цене, ниже согласованной с комитентом, он обязан возместить ему эту разницу.

Исполнив поручение, комиссионер обязан представить комитенту отчет. Если у комитента есть возражения или замечания к отчету, он должен сообщить об этом комитенту не позднее 30 дней с момента, когда его получит. В противном случае считается, что отчет принят.

Право собственности на все вещи, полученные комиссионером, возникают у комитента. Комиссионер не рассматривает сделку как реализацию, соответственно не уплачивает налог на прибыль и НДС.

Договор комиссии носит возмездный характер. Если при выполнении поручения комиссионеру пришлось потратить свои деньги, комитент должен возместить их.

Цена в договоре комиссии — вознаграждение, выплачиваемое комиссионеру. Оно может быть указано в твердой денежной сумме, которую выплачивают одновременно или периодически, либо в проценте от цены сделки, которую комиссионер заключает для комитента.

Моментом выполнения комиссионером поручения считают дату, когда комитент утвердил отчет комиссионера.

Договор комиссии может содержать два вида услуг: 1) продажа товаров, 2) приобретение товаров.

Договор о продаже товаров. Договор комиссии предусматривает два способа расчетов: 1) с участием комиссионера в расчетах; 2) без участия комиссионера в расчетах.

Учет у комиссионера. Имущество, поступившее от комитента, учитывается комиссионером на забалансовом счете 004 по ценам, указанным в приемосдаточных актах. Аналитический учет ведется по видам материальных ценностей и организациям (физическим лицам), выступающим в качестве комитентов.

Продажа чужого товара у комиссионера не является реализацией. Соответственно, НДС с такой отгрузки платить не нужно. Налог на добавленную стоимость заплатит комитент после того, как посредник представит ему отчет. Единственное, что у комиссионера будет облагаться НДС, — это комиссионное вознаграждение. Заплатить НДС комиссионер должен по ставке 18% (независимо от того, по какой ставке облагаются проданные товары).

Начислить и заплатить НДС комиссионер должен после наступления любого из двух событий: 1) получение предварительной оплаты до оказания услуги; 2) оформления акта сдачи-приемки оказанных услуг.

Корреспонденция счетов по договору комиссии у комиссионера представлена в табл. 10.2

Таблица 10.2

**Корреспонденция счетов у комиссионера по договору
о продаже продукции**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Участие комиссионера в расчетах		
1. Оприходованы товары, полученные по договору комиссии	004	—
2. Комиссионные товары отгружены покупателю		004
3. Отражена дебиторская задолженность покупателя по оплате товаров и кредиторская задолженность перед комитентом	62	76, субсчет «Расчеты с комитентом»
4. Отражены расходы комиссионера, связанные с оказанием посреднических услуг, но не возмещаемые комитентом	26, 44	60, 76, 70, 69 и т.д.

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
5 Отражены расходы комиссионера, связанные с оказанием посреднических услуг и подлежащие возмещению комитентом	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	60, 76
6 Отражена сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося к получению, включая НДС	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	90
7 Начислен НДС с комиссионного вознаграждения	90	68
8 Списаны расходы, связанные с оказанием посреднических услуг	90	26, 44
9 Определен финансовый результат от оказания посреднических услуг: прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)
10 Поступила оплата от покупателя за отгруженные товары	51	62
11 Перечислена комитенту выручка от продажи товаров за минусом комиссионного вознаграждения и возмещения услуг	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	51
Без участия комиссионера в расчетах		
1 Оприходованы товары, полученные по договору комиссии	004	
2 Комиссионные товары отгружены покупателю		004
3 Отражены расходы комиссионера, связанные с оказанием посреднических услуг, но не возмещаемые комитентом	26, 44	60, 76, 70, 69 и т.д.
4 Отражены расходы комиссионера, связанные с оказанием посреднических услуг и подлежащие возмещению комитентом	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	60, 76
5 Отражена сумма комиссионного вознаграждения, причитающегося к получению, включая НДС	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	90
6 Начислен НДС с комиссионного вознаграждения	90	68
7 Списаны расходы, связанные с оказанием посреднических услуг	90	26, 44
8 Определен финансовый результат от оказания посреднических услуг: прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)
9 Поступило вознаграждение от комитента и сумма в счет возмещения услуг	51	76

Зачастую, чтобы продать товар через посредника, комитент перечисляет ему деньги на те или иные расходы, которые непосредственно связаны с продажей товара. Главное — прописать в договоре, что по-

средник обязан выполнить те или иные действия за счет комитента. Тогда эти денежные средства также не принадлежат посреднику (НДС с них не уплачивается). Если в договоре не прописано, что посредник обязан выполнить иные действия по договору комиссии за счет комитента, то любая компенсация расходов посредника будет считаться его дополнительным вознаграждением.

Учет у комитента. При отгрузке товаров, продукции комитенту посредник остается собственником этой продукции (право собственности не переходит), поэтому учет отгруженной продукции ведется на счете 45. Корреспонденция счетов по договору комиссии у комитента представлена в табл. 10.3

Таблица 10.3

**Корреспонденция счетов у комитента по договору
о продаже продукции, товаров**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
С участием посредника в расчетах		
1 Отгружен товар, продукция посреднику (комиссионеру)	45	41, 43
2 Отгружен товар, продукция покупателю (право собственности перешло)	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»	90
3 Начислен НДС с реализации	90	68
4 Списана себестоимость проданных товаров, продукции	90	45
5 Учтено комиссионное вознаграждение посредника без НДС	44	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
6 Учтен НДС с комиссионного вознаграждения	19	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
7 Принят к вычету НДС с комиссионного вознаграждения	68	19
8 Отражены затраты, связанные с продажей товаров, продукции через комиссионера	20, 44	10, 60, 76 и т.д.
9 Списана сумма вознаграждения посредника в уменьшение доходов от продажи товаров, продукции	90	44
10 Списаны затраты, приходящиеся на проданные товары, продукцию через посредника	90	20, 44
11 Определен финансовый результат от продажи товаров через посредника. прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
12 Поступила выручка от продажи товаров, продукции за минусом комиссионного вознаграждения	51	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
Без участия посредника в расчетах		
1 Отгружен товар, продукция посреднику (комиссионеру)	45	41, 43
2 Отгружен товар, продукция покупателю (право собственности перешло)	62	90
3 Начислен НДС с реализации	90	68
4 Списана себестоимость проданных товаров, продукции	90	45
5 Отражены затраты, связанные с продажей товаров, продукции через комиссионера	20, 44	10, 60, 76 и т.д.
6 Учено комиссионное вознаграждение посредника без НДС	44	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
7 Учен НДС с комиссионного вознаграждения	19	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
8 Принят к вычету НДС с комиссионного вознаграждения	68	19
9 Списана сумма вознаграждения посредника в уменьшение доходов от продажи товаров, продукции	90	44
10 Списаны затраты, приходящиеся на проданные товары, продукцию через посредника	90	20, 44
11 Определен финансовый результат от продажи товаров через посредника. прибыль (убыток)	90 (99)	99 (90)
12 Поступила выручка от продажи товаров, продукции от покупателей	51	62
13 Перечислено комиссионное вознаграждение посреднику с учетом НДС	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»	51

Договор о покупке товарно-материальных ценностей. Договор может предусматривать также два способа расчетов: 1) с участием посредника в расчетах, 2) без участия посредника в расчетах.

Учет у комитента. У комитента возникают расходы на приобретение товарно-материальных ценностей и на выплату комиссионного

вознаграждения комиссионеру. Сумма, уплаченная комиссионеру за его услуги (без НДС), списывается на увеличение стоимости приобретенных товарно-материальных ценностей.

Сумма входного НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям и вознаграждению посредника принимается к вычету при выполнении двух условий (ст. 171 НК РФ): 1) поступившие товарно-материальные ценности приходованы и на них есть счет-фактура (выделен НДС отдельной строкой); 2) посреднические услуги фактически оказаны (подписаны акт сдачи-приемки оказанных услуг и отчет посредника) и на них есть счет-фактура.

Корреспонденция счетов по договору комиссии у комитента представлена в табл. 10.4

Таблица 10.4

**Корреспонденция счетов у комитента по договору
о покупке товарно-материальных ценностей**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
С участием посредника в расчетах		
1 Перечислены деньги посреднику на закупку товарно-материальных ценностей	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»	51
2 Оприходованы купленные товарно-материальные ценности без НДС	10, 41	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
3 Учен НДС, указанный в счете-фактуры продавца	19	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
4 Затраты по оплате услуг посредника (без НДС) включены в покупную стоимость товарно-материальных ценностей	10, 41	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
5 Учен НДС, указанный в счете-фактуры посредника	19	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
6 Принят к вычету НДС (по поступившим товарно-материальным ценностям и комиссионному вознаграждению посредника)	68	19
7 Перечислено вознаграждение посреднику	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»	51
Без участия посредника в расчетах		
1 Оприходованы купленные товарно-материальные ценности без НДС	10, 41	60

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
2 Учен НДС, указанный в счете-фактуре продавца	19	60
3 Принят к вычету НДС по поступившим товарно-материальным ценностям согласно счету-фактуре	68	19
4 Затраты по оплате услуг посредника (без НДС) включены в покупную стоимость товарно-материальных ценностей	10, 41	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
5 Учен НДС, указанный в счете-фактуре посредника	19	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»
6 Принят к вычету НДС по комиссионному вознаграждению	68	19
7 Перечислено вознаграждение посреднику	76, субсчет «Расчеты с комиссионером»	51

Корреспонденция счетов у комиссионера по договору о покупке товарно-материальных ценностей представлена в табл. 10.5.

Таблица 10.5

**Корреспонденция счетов у комиссионера по договору
о покупке товарно-материальных ценностей**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
С участием комиссионера в расчетах		
1 Получены деньги от комитента на закупку товарно-материальных ценностей, в том числе комиссионное вознаграждение	51	76, субсчет «Расчеты с комитентом»
2 Комиссионное вознаграждение учтено в составе авансов полученных	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	62-2
3 Начислен НДС с авансов	76, субсчет «Налог на добавленную стоимость по авансам полученным»	68
4 Перечислен в бюджет НДС с авансов	68	51
5 Перечислены деньги поставщику за товарно-материальные ценности	60	51
6 Получены товарно-материальные ценности от поставщика	002	

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
7 Товарно-материальные ценности переданы комитенту		002
8 Отражена выручка от продажи посреднических услуг на основе акта сдачи-приемки	62-1	90
9 Начислен НДС к уплате с выручки от продажи посреднических услуг	90	68
10 Принят к вычету НДС с авансов	68	76, субсчет «Налог на добавленную стоимость по авансам полученным»
11 Зачтен ранее полученный аванс	62-2	62-1
12 Погашена задолженность перед комитентом и поставщиком	76, субсчет «Расчеты с комитентом»	60
Без участия посредника в расчетах		
1 Отражена выручка от продажи посреднических услуг на основе акта сдачи-приемки	62-1	90
2 Начислен НДС к уплате с выручки от продажи посреднических услуг	90	68
3 Получены деньги от комитента (комиссионное вознаграждение)	51	62-1

10.10. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Для обобщения информации о расчетах по операциям по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, предназначен счет 76.

К счету 76 могут открываться следующие субсчета:

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

На счете 76-1 отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обязатель-

ному медицинскому страхованию) организации, в котором организация выступает страхователем

Исчисленные суммы страховых платежей отражаются по кредиту счета 76 в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или других источников страховых платежей.

Обязательства по страхованию оформляют записью

Д 26, 44, 91-2 и др. К 76-1.

Платежи по страхованию отражают следующей записью:

Д 76-1 К 51

В дебет счета 76 списываются потери по страховым случаям (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей и т.п.) с кредита счетов учета производственных запасов, основных средств и др. После признания страховщиком обязанности возместить убытки составляют запись

Д 76-1 К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При этом страховщик может полностью или частично не возместить страховые суммы, тогда делают запись

Д 91 — К 94.

Получение страхового возмещения оформляют следующей записью.

Д 51 — К 76-1.

По дебету счета 76 также отражается сумма страхового возмещения, причитающаяся по договору страхования работника организации в корреспонденции со счетом 73. Суммы страховых возмещений, полученных организацией от страховых организаций в соответствии с договорами страхования, отражаются по дебету счета 51 или 52 и кредиту счета 76. Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются с кредита счета 76 на счет 91

Счет 76-1 всегда выступает как активно-пассивный. Его кредитовое сальдо отражает задолженность организации по страховым платежам, а дебетовое — задолженность страховой организации по страховым возмещениям.

Аналитический учет ведется в разрезе страховых организаций, а внутри — в разрезе каждого отдельного договора страхования.

На счете 76-2 отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

По дебету счета 76 отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

■ к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцента последних) не-

соответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок – в корреспонденции со счетом 60 или со счетами учета производственных запасов, товаров и соответствующих затрат, когда завышение цен либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружались после того, как записи по счетам учета товарно-материальных ценностей или затрат были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками);

- к поставщикам материалов, товаров, как и к организациям, перерабатывающим материалы организации, за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу – в корреспонденции со счетом 60;

- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин – в корреспонденции со счетом 60;

- за брак и простои, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков, в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство;

- к кредитным организациям по суммам, ошибочно списанным (перечисленным) по счетам организации, – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, кредитов;

- по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей транспортных и других услуг за несоблюдение договорных обязательств, в размерах, признанных плательщиками или присужденных судом (суммы предъявленных претензий, не признанных плательщиками, на учет не принимаются), – в корреспонденции со счетом 91.

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

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

На *счете 76-3* учитываются расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению (распределению) доходы отражаются по дебету счета 76 и кредиту счета 91. Активы, полученные организацией в счет доходов, приходуется по дебету счетов учета активов (51 и др.) и кредиту счета 76

В соответствии с Федеральным законом от 28 декабря 2010 г. № 409-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты

Российской Федерации в части регулирования выплаты дивидендов (распределения прибыли)» для АО и ООО установлены следующие порядок и сроки выплаты дивидендов (части распределенной прибыли):

- срок выплаты дивидендов не может превышать 60 дней со дня принятия решения об их выплате. Если уставом АО или решением общего собрания акционеров срок выплаты дивидендов не определен, он считается равным 60 дням со дня принятия решения о выплате дивидендов;

- срок выплаты не должен превышать 60 дней со дня принятия решения о распределении прибыли между участниками общества. Если уставом или решением общего собрания участников срок выплаты не определен, то он равняется 60 дням со дня принятия решения о распределении прибыли между участниками общества.

На *счете 76-4* учитываются расчеты с работниками организации по суммам, начисленным, но не выплаченным в установленный срок (из-за неявки получателей).

Глагол «депонировать» — латинского происхождения и буквально означает — отдавать на хранение. В современном бухгалтерском учете смысл этого слова несколько изменен. уже не сотрудник организации отдает деньги на хранение, а кассир всю невостребованную в течение пяти рабочих дней заработную плату, премии, дивиденды и другие, возвращает на расчетный счет в банке.

Бухгалтер составляет следующие записи:

Д 70 — К 76-4;

Д 51 — К 50.

При выплате этих сумм получателю делается запись по дебету счета 76 и кредиту счетов учета денежных средств.

В сущности, сальдо счета 76-4 показывает задолженность по невостребованной в срок заработной плате и другим выплатам.

Аналитический учет ведется в разрезе сотрудников, не получивших деньги в срок.

Счет 76 применяется не только для операций, рассмотренных выше, но также для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60—75.

10.11. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Подотчетными лицами являются работники организации, получившие наличные денежные средства на предстоящие командировочные и административно-хозяйственные расходы.

Денежные средства, выдаваемые работникам из кассы на указанные расходы, получили название «подотчетные суммы». Их можно расхо-

довать только по целевому назначению. Передача денег другому лицу запрещена. Наличные деньги под отчет могут выдаваться при условии, что работник полностью отчитался за все ранее полученные им суммы.

Учет подотчетных сумм осуществляется на счете 71. Счет — актив-но-пассивный. В дебет этого счета записываются выданные из кассы или перечисленные с расчетного счета суммы. Записи по кредиту счета производят по данным расходных документов, приложенных к авансовому отчету. Счет не сальдируется и может одновременно иметь и дебетовое и кредитовое сальдо. Дебетовое сальдо покажет задолженность подотчетного лица организации, а кредитовое — задолженность организации подотчетному лицу.

Наличные деньги могут выдаваться на командировочные и административно-хозяйственные расходы.

Основанием для выдачи аванса на командировочные расходы является приказ на командировку работника, подписанный руководителем торгово-й организации.

Командировочные расходы признаются расходами от обычных видов деятельности. Согласно действующему законодательству в бухгалтерском учете командировочные расходы учитываются в сумме фактических затрат.

Взаимоотношения работодателя и работника, в том числе в части возмещения командировочных расходов, строятся на основании трудового законодательства — ТК РФ, а также иных законов и нормативных правовых актов, не противоречащих ТК РФ (ст. 5, 423 ТК РФ).

Отметим, что порядок направления работников в служебные командировки определяется Правительством РФ (ч. 2 ст. 166 ТК РФ). Так, постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749 утверждено Положение об особенностях направления работников в служебные командировки (далее — Положение о командировках).

Работодатель обязан возмещать работнику определенные расходы, которые последний произвел в командировке. Какие именно суммы подлежат возмещению, закреплено в ст. 168 ТК РФ, а также в п. 11 Положения о командировках. В числе этих сумм:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Однако для того, чтобы работодатель мог возместить потраченные суммы, необходимо соблюсти ряд условий. Во-первых, определить по-

рядок и размеры такого возмещения. Во-вторых, оформить документы, необходимые для направления работника в командировку.

В каком порядке и размере будут возмещаться командировочные расходы работникам, работодатель решает самостоятельно. Свое решение организация закрепляет в коллективном договоре или любом локальном акте (например, издает положение о порядке и размерах возмещения командировочных расходов работникам) (ст. 168 ТК РФ, абз. 2 п. 11 Положения о командировках).

При разработке такого документа необходимо определиться с вопросами:

- организационного характера (например, какое должностное лицо и в отношении какой категории работников должно принимать решение о направлении в командировку по России, командировку за рубеж);

- документального оформления командировки;
- перечня командировочных расходов;
- размера командировочных расходов.

Например, в Положении о командировках, разработанных организациями, работникам помимо расходов, установленных ст. 168 ТК РФ, могут возмещаться также:

- расходы на оплату служебных телефонных переговоров;
- расходы, связанные с провозом и упаковкой багажа,
- расходы, связанные со сдачей ранее приобретенных проездных билетов в связи с погодными условиями или по иным уважительным причинам, и др.

Расходы на оплату проезда к месту командировки и обратно (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов, расходы за пользование в поездах постельным бельем) возмещаются в размере фактических расходов, подтвержденных проездными документами.

Руководителям организации согласно Положению о командировках могут возмещаться расходы исходя из стоимости билета в салоне бизнес-класса самолета или билета в купе вагона СВ, а остальным работникам — исходя из стоимости билета в салоне эконом-класса самолета или билета в купейном вагоне.

Суммы возмещаемых работнику командировочных расходов по общему правилу не являются его доходом и не подлежат обложению НДФЛ (абз. 9 п. 3 ст. 217 НК РФ).

Однако здесь следует учесть, что суммы возмещения освобождаются от НДФЛ только в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации (абз. 1 п. 3 ст. 217 НК РФ).

При оплате работодателем налогоплательщику командировочных расходов в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в соответствии с законодательством в следующих пределах (абз. 10 п. 3 ст. 217 НК РФ): а) не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации; б) не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке.

Иными словами, сумма суточных, превышающая указанные размеры, будет являться объектом налогообложения по НДФЛ.

Пример 10.15. Заместителю директора М.И. Третькову при направлении в командировку с 1 по 15 апреля текущего года на территории Российской Федерации бухгалтер организации выдал суточные на расчете 1000 руб. в сутки

Следовательно, в облагаемый НДФЛ доход М.И. Третькова подлжит включению 300 руб. за каждый оплачиваемый день командировки, т.е. разница между фактически выплаченными суточными и необлагаемым пределом (1000 руб. – 700 руб.)

При оплате работодателем работнику командировочных расходов в налогооблагаемый доход не включаются фактически произведенные расходы по найму жилого помещения. Но для этого работник обязан документально подтвердить свои расходы. В противном случае такая оплата освобождается от налогообложения в пределах необлагаемых сумм (абз. 10 п. 3 ст. 217 НК РФ).

Пример 10.16. По приказу генерального директора организации, расположенной в Москве, менеджер П.Р. Михайлов направлен в командировку в Краснодар. Цель командировки – изучение возможности заключения договора поставки товара с местной кондитерской фабрикой.

Положением о командировках, действующим в организации «Альфа», суточные установлены в размере 1000 руб. в день.

Из кассы организации П.Р. Михайлову было выдано 14 000 руб. (в счет оплаты расходов на проезд, по найму жилого помещения и оплаты суточных).

Согласно отметкам в командировочном удостоверении.

- дата выезда из Москвы – 5 августа,
- дата прибытия в Краснодар – 5 августа,
- дата выезда из Краснодара – 8 августа,
- дата прибытия в Москву – 8 августа.

Авансовый отчет по произведенным расходам представлен П.Р. Михайловым в бухгалтерию и утвержден генеральным директором 10 августа.

Статья расходов	Сумма, руб	Подтверждающий документ
Проезд по маршруту Москва – Краснодар – Москва	6 000	Авиабилет
Проживание в гостинице	2 000 (в том числе пользование мини-баром – 500 руб.)	Счет по форме № 3-Г
Суточные	4 000 (1 000 руб. × 4 дня)	Положение о командировках
Расходы на проезд в аэропорт и из аэропорта	1 000	Чек ККТ

Определим сумму оплаты командировочных расходов, которые не подлежат обложению НДФЛ.

Статья расходов	Сумма, руб.
Проезд по маршруту Москва – Краснодар – Москва	6 000
Проживание в гостинице «Центральная»	1 500 (за вычетом суммы за пользование мини-баром)
Суточные	2 800 (700 руб. × 4 дня)
Расходы на проезд в аэропорт и из аэропорта	1 000

Таким образом, сумма оплаты командировочных расходов, исключаемая от обложения НДФЛ, составит 11 300 руб. (6000 руб. + 1500 руб. + 2800 руб. + 1000 руб.) Под обложение НДФЛ подпадает сумма оплаты за мини-бар в размере 500 руб. и превышение суточных в размере 1200 руб.

В бухгалтерском учете составлены проводки, приведенные в таблице.

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма руб	Первичный документ
Бухгалтерские записи на день выдачи средств под отчет 4 августа				
Выданы из кассы П. Р. Михайлову денежные средства на командировочные расходы	71	50	14 000	Приказ о направлении работника в командировку, расходный кассовый ордер
Бухгалтерские записи на день утверждения авансового отчета 10 августа				
Списаны расходы работника по командировке	26 (44)	71	13 000	Авансовый отчет

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб	Первичный документ
Возвращен в кассу неиспользованный остаток подотчетных средств (14 000 руб. - 13 000 руб.)	50	71	1 000	Авансовый отчет, приходный кассовый ордер
Удержан НДС на сумму оплаты услуг мини-бара (1700 руб. × 13%)	70	68	221	Налоговая карточка

Основанием для направления работника в служебную командировку является приказ руководителя о командировании и командировочное удостоверение (п. 7 Положения о командировках).

Командировочное удостоверение подтверждает время пребывания работника в служебной командировке. При этом время пребывания в месте командировки определяется по дате приезда в место командирования и дате выезда из него. В каждом из таких пунктов назначения должностные лица принимающей организации (например, работник отдела кадров) делают отметки о времени прибытия и выбытия. Отметки должны быть заверены подписью полномочного должностного лица (например, заместителя директора) и печатью (абз. 3 п. 7 Положения о командировках).

При командировке за рубеж командировочное удостоверение не оформляется. Исключением являются случаи командировки работников в государства — участники Содружества Независимых Государств, с которыми заключены межправительственные соглашения и согласно которым в документах для въезда и выезда пограничными органами не делаются отметки о пересечении государственной границы (п. 15 Положения о командировках).

Унифицированные формы приказа и командировочного удостоверения (№ Т-9 и Т-10) утверждены постановлением Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1. Помимо приказа о направлении работника в командировку и (или) командировочного удостоверения нужно оформить служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении. Унифицированная форма отчета (форма № Т-10а) также утверждена названным выше постановлением Госкомстата РФ.

После возвращения из командировки работник обязан в течение трех рабочих дней представить авансовый отчет об израсходованных суммах и отчет о выполненной работе (форма № Т-10а) (п. 26 Положения о командировках).

В авансовом отчете указываются израсходованные в связи с командировкой суммы, с бухгалтерией организации производится расчет по выданному перед командировкой авансу. К авансовому отчету нужно приложить командировочное удостоверение и документы, подтверждающие произведенные расходы (абз. 2 п. 26 Положения о командировках)

В числе подтверждающих расходы документов могут быть авиа- и (или) железнодорожные билеты, счета гостиниц и др. При зарубежных командировках к авансовому отчету можно приложить ксерокопии страниц загранпаспорта с отметками о пересечении границы. А если оправдательные документы составлены на иностранных языках, то они должны иметь нотариальный перевод на русский язык (п. 9 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

Виды оправдательных документов по командировочным расходам представлены на рис. 10.1.

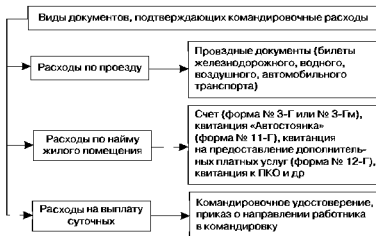


Рис. 10.1. Виды оправдательных документов по командировочным расходам

Помимо указанных документов организации необходимо вести учет лиц, отбывающих и прибывающих в командировки (п. 8 Положения о командировках). Порядок и формы такого учета определены приказом Минздравсоцразвития России от 11 сентября 2009 г. № 739н «Об утверждении порядка и форм учета работников, выбывающих в служебные командировки из командирующей организации и прибывших в организацию, в которую они командированы».

На административно-хозяйственные расходы могут получить денежные средства под отчет только те работники, которые входят в список лиц, утвержденный приказом руководителя организации. Размер выдаваемых сумм денежных средств и сроки, на которые они выдаются, также определяются руководителем организации. Авансовый отчет об израсходованных суммах должен быть предъявлен работником в бухгалтерию.

К авансовому отчету должны быть приложены оправдательные документы, подтверждающие произведенные платежи из подотчетных сумм. В качестве оправдательных документов могут приниматься только первичные документы, составленные по утвержденным формам, или бланки строгой отчетности. При приобретении товарно-материальных ценностей за наличный расчет необходимо к авансовому отчету приложить чек контрольно-кассовой машины и мяккий товарный чек — для расшифровки сведений, указанных в кассовом чеке: перечень товаров.

Запрещается указывать в товарных чеках вместо конкретных наименований (бумага, клей, стержни) их общее название (канцелярские, хозяйственные товары). Кассовый чек фиксирует факт оплаты, товарный — служит накладной по получению товаров.

В подотчет могут выдаваться денежные средства и на оплату представительских расходов.

Представительские расходы — это затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) фирмы.

Полный перечень представительских расходов приведен в п. 2 ст. 264 НК РФ. К ним относятся затраты:

- по проведению официального приема (завтрака, обеда, ужина или другого аналогичного мероприятия) представителей других организаций;
- транспортному обеспечению представителей других организаций, связанному с их доставкой до места проведения встречи и обратно;
- буфетному обслуживанию участников переговоров;
- оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Этот перечень является исчерпывающим, поэтому затраты на организацию развлечений и отдыха, оплату виз, профилактику или лечение заболеваний, а также на оплату проживания участников переговоров представительскими расходами не являются и налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

В бухгалтерском учете представительские расходы полностью включаются в состав расходов по обычным видам деятельности. В налоговом учете такие затраты включают в состав прочих расходов только в пределах установленных норм. В налоговом учете сумма представительских расходов включается в состав прочих расходов только в пределах 4% затрат фирмы на оплату труда (п. 2 ст. 264 НК РФ) в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были произведены представительские расходы. Представительские расходы, которые превышают этот норматив, в прочих расходах не учитываются и налогооблагаемую прибыль фирмы не уменьшают.

Подтвердить экономическую обоснованность представительских расходов можно с помощью:

- сметы, утвержденной протоколом собрания учредителей или руководителем фирмы на определенный период времени,
- приказа руководителя об осуществлении расходов на представительские цели;
- отчета о проведении мероприятий, в ходе которых были произведены представительские расходы;
- акта об осуществлении представительских расходов, утвержденного руководителем фирмы.

Типовых форм этих документов нет, поэтому разработать их организация может самостоятельно.

Для контроля за затратами по приему делегаций рекомендуется установить предельные размеры (нормативы) отдельных видов представительских расходов. Нормативы и перечень лиц, ответственных за использование средств, утверждаются приказом руководителя.

По мнению контролирующих ведомств, в отчете о проведении мероприятий, в ходе которых были произведены представительские расходы, должны быть указаны:

- цели и результаты проведенных мероприятий,
- дата и место проведения,
- состав участников (принимающей и приглашенной сторон),
- сумма затрат и т.д.

После окончания приема работник, ответственный за расходование средств на представительские расходы, должен составить авансовый отчет по форме № АО-1. К авансовому отчету прилагаются все первичные документы, подтверждающие расходы по приему делегации (чеки ККТ, товарные чеки, закупочные акты, счета-фактуры и т.д.).

В аналитических бухгалтерских регистрах счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» иногда выявляется дебиторская задолженность. Данная ситуация может возникнуть в следующем случае: работник увольняется,

не отчитавшись по ранее полученным им денежным средствам на командировочные расходы, хозяйственные и другие нужды организации.

Как правило, при увольнении работник обязан заполнить обходной лист, в котором ставятся отметки всех служб и отделов организации в подтверждение того, что он никому ничего не должен. Работник бухгалтерии в обходном листе увольняющего делает отметку после полного расчета с ним.

Если по вине работников бухгалтерии не произведен окончательный расчет с увольняющимся, то дебиторскую задолженность по счету 71 на финансовые результаты списывать неправомерно, ее необходимо взыскать с виновного. Если же окончательный расчет с работником не произведен в результате таких причин, как увольнение работника в судебном порядке или смерти работника, и в сложившихся ситуациях взыскать денежные суммы с уволившегося работника не представляется возможным, то такую задолженность возможно списать на финансовый результат организации. Для этого организации необходимо обратиться в суд. При наличии решения суда о невозможности взыскания задолженности ее списывают на финансовый результат.

Д 91-2 К 71 – списана не реальная к взысканию задолженность уволившихся работников по авансовым отчетам.

При отсутствии решения суда списывать задолженность возможно лишь по истечении срока исковой давности, т.е. через три года. Для организации это убытки, а для работника – его личный доход, который подлежит обложению НДФЛ. В этом случае организация выступает в качестве налогового агента. Исчислить и уплатить в бюджет суммы НДФЛ организация самостоятельно не в состоянии, так как доход уволившимся работником фактически получен. Кроме того, согласно п. 9 ст. 226 НК РФ уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. Поэтому организации необходимо подать в налоговую инспекцию справку о доходах физического лица, в которой зафиксировано получение физическим лицом доходов в виде не истребованной с него задолженности по авансовым отчетам.

10.12. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

В любой организации могут возникать расчеты со своими сотрудниками. Расчеты по заработной плате учитываются на счете 70, по отчетным суммам учитываются на счете 71. Все другие виды расчетов должны учитываться на отдельных субсчетах счета 73

К счету 73 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;
- 3 «Прочие расчеты с персоналом» и др.

На счете 73-1 учитываются расчеты по выданном работникам займам. Они возникают в связи с тем, что администрация организации иногда выдает работникам заем, как правило, беспроцентный (для покупки квартиры, дачи, земельного участка и каких-то иных нужд)

Условия предоставления работникам займов могут быть оговорены во внутреннем документе организации, например в Положении о порядке предоставления займов работникам организации. В этом акте следует изложить условия, при соблюдении которых работник имеет возможность получить заем от организации (скажем, определенный стаж работы в организации), порядок представления работником заявления на получение займа и рассмотрения его администрацией организации, расчет суммы займа, возможной к получению.

Если руководство организации примет решение о выдаче займа конкретному работнику, с ним заключается договор займа в письменной форме (п. 1 ст. 808 ГК РФ). В договоре необходимо указать сумму займа, срок, на который он предоставляется, размер и способ начисления процентов (по умолчанию проценты ушачиваются ежемесячно до дня возврата суммы займа), порядок возврата суммы займа (частями или единовременно, путем внесения денежных средств в кассу организации или удержания из заработной платы).

Как правило, работнику предоставляется беспроцентный заем. Данное условие обязательно прописывается в договоре. В противном случае рассчитываются проценты в соответствии со ставкой рефинансирования Банка России, существующей на день уплаты заемщиком суммы долга или его части.

В договоре также могут быть оговорены цели, на которые предоставляется заем, это позволит контролировать расходование работником предоставленных займы средств. Кроме того, указать цель предоставления займа необходимо для соблюдения требования законодательства в случае, если работник будет использовать заемные средства на новое строительство, либо приобретение жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей), для исключения возникающей материальной выгоды работника из его налогооблагаемого дохода.

Если сотрудник получает заем, то счет 73-1 дебетуется, а счета денежных средств кредитуются.

Сумма выданного работнику займа и сумма, полученная от него в счет погашения такого заимствования, не учитываются при опреде-

лении доходов и расходов в целях налогообложения прибыли (подп. 10 п. 1 ст. 251, п. 12 ст. 270 НК РФ).

Если при этом предполагается получение процентов, то на их начисление делают записи

Д 73-1 К 91-1.

Проценты, получаемые организацией по займу, выданному работнику, ежемесячно включаются в налоговую базу по налогу на прибыль в качестве внереализационного дохода (п. 6 ст. 250, п. 6 ст. 271, абз. 2 п. 4 ст. 328 НК РФ).

Если по условиям договора процентная ставка меньше $\frac{2}{3}$ ставки рефинансирования Банка России, действующей на дату фактического получения налогоплательщиком дохода то у работника в силу подп. 1 п. 1 и подп. 1 п. 2 ст. 212, п. 1 ст. 210 НК РФ возникает доход в виде материальной выгоды. Такой доход облагается НДФЛ по ставке 35% (п. 2 ст. 224 НК РФ).

Сумма дохода определяется как превышение суммы процентов по займу (кредиту), исчисленной исходя из $\frac{2}{3}$ действующей на дату уплаты процентов по займу (кредиту) ставки рефинансирования, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора (подп. 1 п. 2 ст. 212 НК РФ). В соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 223 НК РФ датой получения дохода является дата уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам.

Если заемные средства были выданы на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них в случае, если налогоплательщик (заемщик) имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ, то материальная выгода, полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, не определяется.

Чтобы исключить материальную выгоду из налогооблагаемого дохода работника, необходимы следующие документы: *договор займа*, целевое назначение которого новое строительство либо приобретение жилья, *уведомление*, подтверждающее право налогоплательщика на налоговый вычет, выдаваемое налоговым органом.

При погашении займа составляют записи (будут зависеть от того, за счет чего будет возвращаться долг):

- если наличными средствами, то дебетуется счет 50;
- если через банк, то дебетуется счет 51;
- если из заработной платы, то дебетуется счет 70.

Во всех случаях кредитруется счет 73-1.

Счет 73-2 предназначен для учета расчетов с материально ответственными лицами по выявленным недостаткам, растратам, хищениям, а также расчеты с отдельными лицами по возмещению потерь от порчи товарно-материальных ценностей, по начетам и другим видам возмещения причиненного хозяйству ущерба (потерям от брака, простоям и т.п.).

Взыскание сумм в возмещение товарных потерь, установленных по результатам инвентаризации, с материально ответственных лиц должно производиться в соответствии с ТК РФ.

Материальная ответственность за ущерб, причиненный организации при исполнении трудовых обязанностей, возлагается на работника при условии, если ущерб причинен по его вине. Эта ответственность, как правило, ограничивается среднемесячным заработком работника и не должна превышать полного размера причиненного ущерба, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации. К таким случаям относится полная материальная ответственность, которую сотрудник несет в соответствии с договором о полной материальной ответственности, заключенным с администрацией организации. Случаи полной материальной ответственности установлены ст. 243 ТК РФ.

В соответствии со ст. 238 ТК РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Под таковым, в частности, понимаются реальное уменьшение наличного имущества работодателя, а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества.

В ст. 246 ТК РФ говорится, что размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества.

Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа этого имущества (ст. 246 ТК РФ). Обязанность устанавливать размер причиненного ущерба и причину его возникновения возложена на работодателя (ст. 247 ТК РФ). Работник, который является материально ответственным лицом, возмещает причиненный ущерб в полном объеме (ст. 242, п. 2 ст. 243 ТК РФ).

Порядок определения рыночной цены в ТК РФ не приведен. Поскольку в ТК РФ речь идет о компенсации потерь организации, удержанию из заработной платы работника подлежит та сумма, в которую организация обойдется приобретение соответствующей (утраченной) вещи.

По общему правилу ранее принятые к вычету суммы НДС восстанавливаются в случаях, предусмотренных п. 3 ст. 170 НК РФ.

Право на налоговый вычет по НДС предоставляется организации в отношении только товаров, приобретаемых для осуществления облагаемых НДС операций (п. 2 ст. 171 НК РФ). Так как в результате недостачи фактически в деятельности, облагаемой НДС, используется меньшее количество имущества, НДС, приходящийся на сумму недостачи, должен быть восстановлен.

Налог на добавленную стоимость в части недостачи следует восстановить и отнести за счет работника, виновного в недостаче. Если ущерб взыскивается с работника по рыночной цене, то она уже включает сумму НДС, поэтому дополнительно «накручивать» НДС на эту цену не нужно.

При взыскании ущерба по учетной цене сумма недостачи определяется исходя из учетной цены, увеличенной на сумму восстановленного НДС.

Восстановление НДС может учитываться по дебету счета 94 и кредиту счета 68.

Порядок взыскания ущерба определен ст. 248 ТК РФ. Взыскание суммы ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя. Распоряжение может быть сделано не позднее месяца со дня установления размера ущерба. Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный ущерб, а сумма его превышает средний месячный заработок работника, то взыскание осуществляется в судебном порядке.

Работник, виновный в причиненном ущербе, может добровольно возместить его полностью или частично. Допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа (по письменному обязательству работника).

При каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20%, а в случаях, особо предусмотренных законодательством, — 50% заработной платы, причитающейся к выплате работнику (ст. 138 ТК РФ).

Задолженность работника по возмещению ущерба отражают записью

Д 73-2 К 94.

Если с виновных лиц взыскивается стоимость недостающих товаров по ценам, превышающим их балансовую стоимость, то разница

между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73-2, и их стоимостью, отраженной на счете 94, относится в кредит счета 91
Д 73-2 К 91-1.

По мере взыскания с виновного лица причитающиеся с него суммы отражают записями:

Д 50 К 73-2.

Или при вычетах из заработной платы сумм в погашение задолженности

Д 70 К 73-2.

Недостачи ценностей, выявленные в текущем году, но относящиеся к прошлым периодам, признанные материально ответственными лицами или на которые имеются решения судебных органов о взыскании с виновных лиц, отражают по дебету счета 94 и кредиту счета 91

Одновременно на эти суммы дебетуется счет 73-2 и кредитруется счет 94.

На *счете 73-3* учитывают расчеты с работниками по операциям, не предусмотренным на других субсчетах (например, расчеты за выкупленные участниками собственные акции (доли) при их повторной перепродаже; расчеты по реализованным жилым домам, за форменную одежду, если те или иные категории работников обязаны ее носить, приобретая ее за плату с рассрочкой платежа, и т.п.). По дебету этого субсчета отражают стоимость перепроданных АО собственных акций (долей) в оценке по цене перепродажи. На сумму по номинальной стоимости дебетуют субсчет 73-3 и кредитуют счет 81 «Собственные акции (доли)». Возникшая при этом разница между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При продаже жилых домов по дебету счета 73-3 отражают сметную стоимость реализованных жилых домов, а по кредиту — суммы, поступившие от работников в погашение задолженности.

Стоимость выданной форменной одежды отражают по дебету этого субсчета, а суммы поступивших платежей от работников — по кредиту.

Аналитический учет по счету 73 ведется по каждому работнику организации.

10.13. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Каждая организация становится налогоплательщиком с момента государственной регистрации. Это означает, что оно должно уплачивать в бюджет налоги, акцизы, сборы и иные обязательные платежи.

Обязанность уплачивать законно установленные налоги определена ст. 57 Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, к которым, в частности, относятся НК РФ и ГК РФ, законами местных органов власти, распоряжениями (приказами, указаниями) федеральных и местных органов власти.

Статьями 13—15 НК РФ установлены три уровня налогов и сборов: федеральные, региональные и местные.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны на всей территории Российской Федерации.

Региональные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются законами субъектов в Российской Федерации в соответствии с НК РФ. Они обязательны к уплате на всей территории субъекта Российской Федерации.

Местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются нормативными правовыми актами местного самоуправления в соответствии с НК РФ. Они обязательны к уплате на всей территории муниципального образования.

В НК РФ устанавливаются и специальные налоговые режимы, которые применяются в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13—15 НК РФ.

К специальным налоговым режимам относятся:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог),
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Согласно ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка характеризует величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам и размеры

сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ (абз. 1 п. 1 ст. 53 НК РФ)

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением (абз. 1 п. 1 ст. 54 НК РФ).

Следовательно, для исчисления налогов необходимы данные регистров бухгалтерского учета. Однако условие «и (или)», содержащееся в абз. 1 п. 1 ст. 54 НК РФ, подразумевает недостаточность только лишь регистров бухгалтерского учета для определения налоговой базы.

И действительно, для расчетов по многим налогам используются дополнительные регистры и документы. Так, для расчетов НДС налогоплательщик обязан составлять счета-фактуры, вести книгу покупок и книгу продаж, журналы регистрации выставленных и полученных счетов-фактур (п. 3 ст. 169 НК РФ).

Кроме того, объектом налогообложения НДС признаются не только те операции, которые образуют выручку для целей бухгалтерского учета, а также:

- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение СМР для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации (п. 1 ст. 146 НК РФ)

Более того, при определении налоговой базы по НДС налоговая база определяется с учетом полученных авансов (абз. 2 п. 1 ст. 154 НК РФ), т.е. налоговая база по НДС за период может отличаться от выручки, признанной в бухгалтерском учете за тот же период. Разумеется, при определенных условиях размер налоговой базы по НДС может быть равен размеру признаваемой для целей бухгалтерского учета выручки, но это частный случай.

Для расчетов по НДС/Л организациями в отношении своих работников (налоговыми агентами) предусмотрены специальная учетная форма 1-НДС/Л (п. 1 ст. 230 НК РФ, приказ Минфина России от 31 октября 2003 г. № БГ-3-04/583).

Налоговая же база по НДС/Л, представляющая собой весь доход, полученный налогоплательщиком, может быть уменьшена налоговым

агентом на налоговые вычеты, социальные, стандартные, профессиональные (ст. 218, 219 и 221 НК РФ), при этом данные налоговые вычеты не учитываются для целей бухгалтерского учета.

Таким образом, налогооблагаемая база по НДФЛ в общем случае будет отличаться от начисленного (выплаченного) работнику дохода по данным бухгалтерского учета.

При определении размеров государственной пошлины в общем случае данные бухгалтерского учета вообще значения не имеют, так как пошлина устанавливается за юридические действия, разумеется, не являющиеся объектами бухгалтерского учета. Бухгалтерскому учету будут подлежать суммы уже уплаченной госпошлины и (или) расчеты по ее уплате.

При уплате транспортного налога расчет налога производится на основании мощности автомобиля (в лошадиных силах) и ставки налога, установленной НК РФ (ст. 359, 361 НК РФ). Ни мощность автомобиля, ни ставка налога не являются объектами бухгалтерского учета.

Даже для уплаты налога на имущество организации, при определении налогооблагаемой базы которого объект налогообложения учитывается по остаточной стоимости в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета (абз. 2 п. 1 ст. 375 НК РФ), необходимо рассчитать среднегодовую стоимость имущества по правилам, установленным НК РФ, при этом среднегодовая стоимость имущества не является сама по себе объектом бухгалтерского учета, т.е. налогооблагаемая база по налогу на имущество за отчетный (налоговый) период будет отличаться от стоимости имущества по данным бухгалтерского учета.

Таким образом, одних лишь данных бухгалтерского учета для расчетов по налогам организации явно не достаточно. Учет и расчет налогооблагаемой базы по каждому налогу — это самостоятельный объект учета, причем этот объект, зачастую, не является объектом бухгалтерского учета либо же по правилам бухгалтерского учета учитывается иным способом.

Особенно отличаются понятия «бухгалтерская прибыль» и «налогооблагаемая прибыль». Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлено следующее.

Согласно ст. 79 указанного Положения *бухгалтерская прибыль (убыток)* представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании

бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с указанным Положением. Бухгалтерская прибыль — это прибыль (убыток) с учетом суммы налогов, в том числе и налога на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль формируется путем уменьшения полученных доходов на величину произведенных расходов. Состав доходов и расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, определен НК РФ. Налогооблагаемая прибыль определяется специальным расчетом.

Начисленные налоги, сборы, пошлины отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету различных счетов в зависимости от источников возмещения налогов, сборов и пошлин. По данному признаку различают следующие налоги и сборы

- относимые на счета продажи (90, 91) - НДС, акцизы;
- включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг и капитальные вложения (дебетуются счета 08, 20, 23, 25, 26, 29, 44) налог на землю, налог на воду и др.;
- уплачиваемые за счет прибыли до ее налогообложения (Д 91 - К 68) - налог на имущество;
- уплачиваемые из прибыли (Д 91 - К 68) налог на прибыль организаций,
- уплачиваемые за счет доходов физических и юридических лиц - налог на доходы физических и юридических лиц, НДС и налог на доходы, уплачиваемые за счет средств, перечисляемых иностранным юридическим лицам (дебетуются счета учетов расчетов, кредитуются счет 68)

Кроме того, по кредиту счета 68 и дебету счета 99 отражают начисленную сумму штрафных санкций за несвоевременную или неполную уплату налогов и сборов. В корреспонденции со счетом 51 по счету 68 отражают суммы, полученные в случае превышения соответствующих расходов над суммой налогов и сборов

По отдельным субсчетам счета 68 может быть и дебетовое, и кредитовое сальдо. В связи с этим счет 68 может иметь развернутое сальдо на конец месяца, т.е. и дебетовое, и кредитовое.

Учет расчетов по НДС. Основным документом, регламентирующим учет, начисление, расчет и уплату НДС, является глава 21 НК РФ

Учет НДС ведется на активном счете 19 (субсчета по видам ценностей) и активно-пассивном счете 68-2. Схемы указанных счетов представлены ниже.

**Схема счета 19 «Налог на добавленную стоимость
по приобретенным ценностям»**

Дебет	Кредит
1 Сальдо — остаток НДС по приобретенным материальным ценностям	
2 Налог на добавленную стоимость, предъявленный поставщиками	3. Налог на добавленную стоимость по материальным ценностям, предъявленный к вычету
Сальдо — остаток НДС по приобретенным материальным ценностям (1 + 2 - 3)	

**Схема счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость»**

Дебет	Кредит
Сальдо — остаток задолженности бюджету организации по НДС	Сальдо — остаток задолженности организации бюджету по НДС
Зачет НДС по приобретенным материальным ценностям, предъявленного поставщикам, или по авансам, выданным поставщикам	Начисление НДС, предъявленного покупателям
Сальдо — остаток задолженности бюджета организации по НДС	Сальдо — остаток задолженности организации бюджету по НДС

Корреспонденция счетов по счетам 19 и 68-2 представлена в табл. 10.6.

Таблица 10.6

**Основные корреспонденции счетов по счету 19
«Налог на добавленную стоимость по приобретенным
ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость»**

Содержание хозяйственной операции	Документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1 Отражены суммы НДС по приобретенным основным средствам, используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС	Накладная, счет-фактура	19-1	60
2 Отражены суммы НДС по приобретенным НМА, используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС	То же	19-2	60

Продолжение

Содержание хозяйственной операции	Документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
3 Отражены суммы НДС по приобретенным МПЗ, используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС	→	19-3	60
4 Отражены суммы НДС по приобретенным работам (услугам), используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС	Акт выполненных работ, счет-фактура	19	60
5 Отнесена сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС, на расчеты с бюджетом	Счет-фактура полученный	68-2	19
6 Начислена сумма НДС от реализации продукции (работ, услуг)	Счет-фактура выданный	90-3	68-2
7 Начислена сумма НДС от реализации основных средств НМА и иного имущества	То же	91-2	68-2
8 Начислена сумма НДС от безвозмездной передачи товаров (работ, услуг)	→	91-2	68-2
9 Начислен НДС с авансовых платежей, полученных в счет предстоящей отгрузки продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг)	→	76, субсчет «Налог на добавленную стоимость с авансов полученных»	68-2
10 Восстановлен НДС с авансов полученных	Счет-фактура	68-2	76, субсчет «Налог на добавленную стоимость с авансов полученных»
11 Предъявлен НДС к вычету по авансам выданным	Счет-фактура полученный	68-2	76, субсчет «Налог на добавленную стоимость с авансов выданных»

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
12 Восстановлен НДС по авансу выданному	Счет-фактура	76, субсчет «Налог на добавленную стоимость с авансов выданных»	68-2
13 Перечислена сумма НДС в бюджет	декларация по НДС, платежное поручение	68-2	51
14 Отражена сумма НДС по материальным ценностям, работам, услугам, использованным для производственных нужд	Бухгалтерская справка	91-2	19
15 Отнесена сумма НДС на стоимость материальных ценностей, используемых для производства продукции (работ, услуг), не облагаемой НДС	То же	10, 41	19

Расчет НДС у организации производителя продукции представлен в примере 10.17

Пример 10.17. В организацию поступили материалы от поставщиков по договорной цене 1180 руб., НДС на сумму 180 руб., оплачены материалы 1180 руб. Выпущена готовая продукция на сумму 4000 руб. Отгружена покупателям продукция отпускная стоимость 5000 руб., НДС 900 руб. Поступили от покупателей денежные средства за продукцию — 5900 руб.

1. Оприходованы материалы, поступившие от поставщиков

Д 10 К 60 - 1000 руб

2. Отражен НДС по поступившим материалам.

Д 19, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» - К 60 - 180 руб

3. Предъявлен НДС к вычету

Д 68-2 К 19, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» — 180 руб

4. Оплачены материалы

Д 60 К 51 - 1180 руб.

5. Оприходована готовая продукция.

Д 43 — К 20 — 4000 руб.

6. Отгружена покупателю продукция.
Д 62 К 90-1 — 5900 руб
7. Начислен НДС
Д 90-3 К 68-2 — 900 руб
8. Отражена себестоимость реализованной продукции
Д 90-2 К 43 — 4000 руб
9. Поступили от покупателей денежные средства.
Д 51 К 62 — 5900 руб
10. Перечислен в бюджет НДС
Д 68-2 К 51 — 720 руб (900 руб — 180 руб.).

Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с начислением и восстановлением НДС с авансов, в Плате счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации на настоящий момент не прописано. Руководствуясь общими правилами учета, можно предложить два варианта.

Первый вариант основан на использовании отдельного субсчета к счету 19 (табл. 10.7). Этот счет предназначен для обобщения информации об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах НДС по приобретенным ценностям, а также работам и услугам.

Поскольку авансы связаны с приобретением в будущем каких-либо ценностей, то логично использовать этот счет. Однако необходимо, чтобы аналитика счета позволяла дать количественную информацию в разрезе сумм НДС по уже приобретенным (полученным ценностям, работам, услугам) и по авансированным, но еще не полученным. К счету 19 можно открыть субсчет 4 «Налог на добавленную стоимость по авансам уплаченным».

Таблица 10.7

**Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с НДС
при расчетах по предоплате с использованием счета 19-4
«Налог на добавленную стоимость по авансам уплаченным»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Перечислен аванс поставщику	60, субсчет «Авансы выданные»	51
2 Получен счет-фактура от поставщика на уплаченный аванс	19-4 «Налог на добавленную стоимость по авансам уплаченным»	60, субсчет «Авансы выданные»

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
3 Предъявлен к возмещению из бюджета НДС с авансов	68-2	19-4
4 Оприходованы полученные материалы	10, 41 и др.	60, субсчет «Расчеты с поставщиками»
5 Получен счет-фактура на сумму отгруженных товаров	19-1-3	60, субсчет «Расчеты с поставщиками»
6 Восстановлен НДС с авансов в момент получения товаров	60, субсчет «Авансы выданные»	19-4 «Налог на добавленную стоимость по авансам уплаченным»
	19-4 «Налог на добавленную стоимость по авансам уплаченным»	68-2
7 Предъявлен к возмещению из бюджета НДС с оприходованных товаров	68-2	19-1-3
8 Произведен зачет суммы аванса	60, субсчет «Расчеты с поставщиками»	60, субсчет «Авансы выданные»

Второй вариант связан с применением отдельного субсчета к счету 76 (табл. 10.8).

Таблица 10.8

Отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с НДС при расчетах по предоплате с использованием субсчета к счету 76

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Перечислен аванс поставщику	60, субсчет «Авансы выданные»	51
2 Получен счет-фактура от поставщика на уплаченный аванс и НДС предъявлен к возмещению из бюджета	68-2	76, субсчет «Налог на добавленную стоимость с авансов выданных»
3 Оприходованы полученные материалы	10, 41 и др.	60, субсчет «Расчеты с поставщиками»

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
4 Получен счет-фактура на сумму отгруженных товаров	19-1-3	60, субсчет «Расчеты с поставщиками»
5 Восстановлен НДС с авансов в момент получения товаров	76, субсчет «Налог на добавленную стоимость с авансов выданных»	68-2
6 Предъявлен к возмещению из бюджета НДС с приобретенных товаров	68-2	19-1-3
7 Произведен зачет суммы аванса	60, субсчет «Расчеты с поставщиками»	60, субсчет «Авансы выданные»
8 Предъявлен к возмещению из бюджета НДС с оприходованных товаров	68-2	19-1-3

Сравним достоинства и недостатки этих вариантов. Уже из количества строк в таблице понятно, что второй вариант проще в оформлении, при нем все операции по НДС с авансов оформляются четырьмя бухгалтерскими записями. Вторая схема корреспонденций счетов нацелена на отражение только тех сумм НДС, по которым будет проводиться зачет, тем самым делает более прозрачным проверку правильности заполнения декларации по НДС.

При первом варианте по дебету счета 19 собирается общая сумма НДС, которую организация может возместить из бюджета, получение той же информации при втором варианте требует уже сложения оборотов по счету 19 и кредиту счета 76, субсчет «Налог на добавленную стоимость с авансов», что увеличивает время на подготовку необходимой для управления (планирования, составления бюджетов и пр.) информации. При первом варианте все записи книги покупок можно проверить путем сопоставления с оборотами по счету 19, при втором же варианте придется привлекать счет 76.

Выбирать методику учета следует, основываясь на специфике хозяйственных операций организации.

Учет акцизов. Основным нормативным документом, регулирующим порядок исчисления и уплаты акцизов, является глава 22 «Акцизы» НК РФ.

Организации являются плательщиками акцизов с производимых и продаваемых ими отдельных видов товаров согласно их перечню,

установленному законодательством. Начисление и уплата акцизов отражаются аналогично НДС на субсчете 3 «Акцизы» счета 68. При исчислении и уплате акцизов делают следующие бухгалтерские записи:

Д 90 К 68-3 — отражена сумма акцизов по товарам, проданным на сторону;

Д 91-2 К 68-3 — отражена сумма акцизов по товарам, использованным в собственном производстве;

Д 68-3 К 51 перечислена задолженность в бюджет;

Д 19 К 60 — отражены акцизы, уплаченные по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья для производства других подакцизных товаров,

Д 68-3 К 19 произведен зачет акцизов по мере списания на производство подакцизных товаров.

Учет налога на имущество. Налог на имущество организаций является одним из наиболее распространенных региональных налогов. Он устанавливается глава 30 НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводится в действие в соответствии с федеральным и региональным налоговым законодательством. На уровне регионов законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации определяют налоговую ставку, порядок и сроки уплаты налога. Кроме того, органы государственной власти субъектов Российской Федерации могут устанавливать налоговые льготы (дополнительно к перечню льгот, определенному в ст. 381 НК РФ).

Налог на имущество организаций уплачивается практически всеми хозяйствующими субъектами всех отраслей материального производства, сферы торговли и услуг.

Объектом налогообложения налогом на имущество согласно ст. 374 НК РФ признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Следует обратить внимание на то, что земельные участки, водные объекты и другие природные ресурсы не облагаются налогом на имущество, хотя и учитываются в составе основных средств.

В статье 374 главы 30 НК РФ установлено, что налоговая база для целей налогообложения налогом на имущество определяется по данным бухгалтерского учета. Порядок расчета налоговой базы установлен непосредственно в тексте главы 30 НК РФ (ст. 375 и 376 НК РФ). Общий принцип определения среднегодовой стоимости имущества состоит в том, что определяется средняя арифметическая величина. Однако в расчет принимается не только остаточная стоимость объектов основных средств по состоянию на начало каждого месяца, но и на начало

месяца, следующего за отчетным. В качестве делителя используется число, равное количеству месяцев, остатки на начало которых принимаются к расчету (соответственно 4, 7, 10 и 13). Подчеркнем, что к расчету принимается сумма ежемесячных остатков, а не ежеквартальных.

Пример 10.18. Стоимость объекта основных средств по состоянию на 1 января 20__ г составляет 200 тыс. руб. Норма амортизации 12% (1% в месяц). При этом налоговая база в течение года будет определяться так, как показано в таблице.

Месяц года	Остаточная стоимость на начало месяца, тыс. руб.	Налоговая база, тыс. руб.
Январь	200	
Февраль	198	
Март	196	Первый отчетный период (200 + 198 + 196 + 194) : 4 = 197
Апрель	194	
Май	192	Второй отчетный период (200 + 198 + 196 + 194 + 192 + 190 + 188) : 7 = 194
Июнь	190	
Июль	188	
Август	186	Третий отчетный период (200 + 198 + 196 + 194 + 192 + 190 + 188 + 186 + 184 + 182) : 10 = 191
Сентябрь	184	
Октябрь	182	
Ноябрь	180	Налоговый период (200 + 198 + 196 + 194 + 192 + 190 + 188 + 186 + 184 + 182 + 180 + 178 + 176) : 13 = 188
1 декабря	178	
31 декабря	176	

Налоговым периодом по налогу на имущество является календарный год. Отчетными периодами — I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговая декларация представляется в следующие сроки: *по авансовым платежам по налогу* — не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода; *по итогам налогового периода* — не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. В федеральном законодательстве нет каких-либо ограничений по установлению сроков уплаты платежей. На практике они привязываются к срокам представления налоговых деклараций. Размер предельной налоговой ставки может составлять до 2,2% налоговой базы. Проиллюстрируем порядок определения сумм налога, подлежащего к уплате в бюджет по окончании каждого отчетного и налогового периода, на примере 10.19.

Пример 10.19. Данные о размере налоговой базы возьмем из примера 10.18. Налоговая ставка равна 2,2%. Когда амортизация начисляется равномерно и непрерывно в течение всего налогового периода, расчет будет выглядеть так, как показано в таблице.

№ строки	Отчетный или налоговый период	Налоговая база, тыс руб	Расчет налога, тыс руб.	Сумма налога, руб
1	Первый	197	$197 \times 2,2\% = 4$	10 83
2	Второй	194	$194 \times 2,2\% = 4$	10 67
3	Третий	191	$191 \times 2,2\% = 4$	10 50
4	Налоговый период	188	$188 \times 2,2\% =$ стр 1–3 (стр 1 + стр 2 + + стр 3)	936 (4 136 – 1 083 – 1 067 = 1 050)
	Итого			4 136

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу установлены ст. 382 НК РФ: в течение года вносятся авансовые платежи, по итогам налогового периода производится окончательный платеж. Следует обратить внимание на то, что конкретный порядок и сроки определяются законами субъектов Российской Федерации. При этом субъекты Российской Федерации могут не устанавливать отчетный период, однако право определять внесение налога только одним платежом по итогам налогового периода — им не предоставлено.

В учете делают следующие бухгалтерские записи.

Д 91-2 — К 68, субсчет 8 «Расчеты по налогу на имущество» — начислен налог на имущество по расчету на отчетную дату;

Д 68-8 — К 51 — перечислен налог в бюджет.

Учет земельного налога. Земельный налог относится к числу местных налогов. Правила его взимания регламентирует НК РФ, а также нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований (законы городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга). Однако НК РФ устанавливает лишь общие по-

ложения, обязательные для исполнения. Нормативно-правовые акты представительных органов муниципальных образований не должны противоречить НК РФ.

В соответствии с НК РФ плательщиками земельного налога являются организации и физические лица, которым земельный участок принадлежит на правах собственности, постоянного бессрочного пользования, пожизненного наследуемого владения. Арендаторы, а также лица, владеющие участком на праве безвозмездного срочного пользования, земельный налог не уплачивают. Налоговым периодом признан календарный год, т.е. налог необходимо исчислять ежегодно. При расчете земельного налога принимают во внимание кадастровую стоимость земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Это служит исходной налоговой базой. Ее определяют отдельно в отношении долей в праве общей собственности на землю. Если участок находится в общей долевой собственности, то налог рассчитывают для каждого налогоплательщика пропорционально его доле. Если земля оформлена в общую совместную собственность, то налог уплачивают в равных долях. При этом организации и физические лица — индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра.

Конкретные налоговые ставки устанавливают представительные органы муниципальных образований. Законодательством Российской Федерации предусмотрены ставки налога, которые нельзя превышать. Так, для земель сельскохозяйственного назначения, земель в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и земель, используемых для сельскохозяйственного производства налоговая ставка не должна превышать 0,3%. Это также касается земель, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, территорий, предоставленных для жилищного строительства, ведения личного подсобного хозяйства, а также садоводства, огородничества или животноводства. В отношении прочих земельных участков налоговая ставка не должна превышать 1,5%.

Если земельный участок приобретен в собственность на условиях возведения на нем жилья, за исключением сооружения индивидуальных домов, то сумму налога исчисляют с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока проектирования и строительства. Данный коэффициент применяют вплоть до государственной регистрации прав на возведенный объект.

Если проектирование и строительство заняло более трех лет, то налог исчисляют с учетом коэффициента 4 в течение периода, превы-

шающего названный срок, и до момента государственной регистрации объекта недвижимости. Данный порядок применяют к правоотношениям по налогообложению земельных участков, приобретенных после 1 января 2005 г. Если участок оформлен в собственность с целью сооружения индивидуального жилого дома, то сумму налога определяют с учетом коэффициента 2 в течение периода строительства, превышающего десятилетний срок, вплоть до государственной регистрации возведенного объекта недвижимости.

Сумму налога исчисляют по истечении налогового периода как соответствующую налоговой ставке процентную долю налоговой базы. Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели (в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности) самостоятельно рассчитывают сумму налога. Названные лица представляют налоговую декларацию по месту нахождения земельного участка. Декларацию по налогу надо подать не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Конкретные сроки уплаты налога определяют представительные органы муниципальных образований. В любом случае эти сроки для организаций и индивидуальных предпринимателей не могут быть установлены ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В учете делают следующие бухгалтерские записи.

Д 20, 23 и др. — К 68, субсчет «Земельный налог» — начислен налог;
Д 68, субсчет «Земельный налог» — К 51 — перечислен налог в бюджет.

Учет расчетов по налогу на прибыль. Основными нормативными документами, регулирующими учет расчетов по налогу на прибыль организаций, являются: НК РФ, глава 25 «Налог на прибыль организаций» и ПБУ 18/2002.

Налог на прибыль организаций можно рассчитать, основываясь на данных бухгалтерского учета, скорректировав эти данные определенным образом. При этом в процессе такой корректировки возникают самостоятельные объекты бухгалтерского учета, которые также необходимо учесть в бухгалтерском учете.

В ПБУ 18-02 вводится понятие текущего налога на прибыль. Этим налогом признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода (см. подробнее в главе 14).

Текущий налог на прибыль равен величине налога на прибыль, отраженной в декларации по налогу на прибыль организации и подлежащей уплате в бюджет за отчетный период.

На практике возможны разные подходы определения текущего налога на прибыль. Можно рассчитать эту сумму по правилам, установленным п. 20, 21 ПБУ 18/02, взяв за основу данные бухгалтерского учета, а затем сравнить исчисленную сумму с данными налоговой декларации. Если расчет сделан верно, то суммы совпадут. А можно сумму налога на прибыль, указанную в налоговой декларации за текущий отчетный (налоговый) период, перенести в отчет о прибылях и убытках. Эта вариантность закреплена в ПБУ 18/02. Согласно п. 22 ПБУ 18/02 организация может использовать один из названных выше способов, закрепив его в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Необходимо организовать аналитический учет возникающих разниц. Информацию о постоянных и временных разницах организация отражает либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно.

Расчеты по налогу на прибыль учитываются на субсчете 4 «Налог на прибыль организаций», открываемом к счету 68. К этому субсчету следует открыть еще два субсчета 2-го порядка: 4-1 «Расчет налога на прибыль» и 4-2 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

Счет 68-4-1 используется для начисления налога на прибыль по правилам ПБУ 18/02, т.е. на нем начисляются условный расход по налогу, постоянное налоговое обязательство, отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство. По этому субсчету может вестись такая аналитика.

По видам начислений:

- начислен условный расход;
- начислено постоянное налоговое обязательство (или постоянный налоговый актив);
- начислен или погашен отложенный налоговый актив;
- начислено или погашено отложенное налоговое обязательство;
- начислена сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет;
- начислена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет субъекта Российской Федерации.

По периодам начислений.

- I квартал;
- полугодие;
- девять месяцев;
- год.

Счет 68-4-2 используется непосредственно для отражения расчетов с бюджетом, т.е. по кредиту этого счета в корреспонденции с дебетом счета 68-4-1 записывают те же цифры, что и в декларации по прибыли, а по дебету — делают записи, когда перечисляют в бюджет деньги. Аналитика по счету 68-4-2 следующая.

Вид начислений:

- начислен или уплачен налог;
- доначислен налог (самостоятельно по уточненным декларациям или по актам проверки);
- начислены пени (самостоятельно или по актам проверки);
- начислены штрафы.

Бюджет:

- федеральный;
- региональный.

Период начислений:

- месяц - для ежемесячных авансовых платежей;
- I квартал;
- полугодие;
- девять месяцев;
- год.

Итак, текущий налог на прибыль формируется на счете 68-4-1. Сумма налога на прибыль по счету 68-4-1 соответствует начисленному по декларации налогу на прибыль. А затем сформированная сумма переводится на счет 68-4-2, по которому и будет отражаться состояние расчетов с бюджетами по налогу на прибыль:

Д 68-4-1 К 68-4-2 — отражена сумма налога, подлежащая к уплате в федеральный бюджет;

Д 68-4-1 — К 68-4-2 - отражена сумма налога, подлежащая к уплате в бюджет субъекта Российской Федерации.

Уплата налога отражается записями.

Д 68-4-2 К 51 — перечислен налог на прибыль в федеральный бюджет;

Д 68-4-2 К 51 перечислен налог на прибыль в региональный бюджет.

10.14. УЧЕТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ

Учет внутрихозяйственных расчетов ведется на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты». Этот счет предназначен для отражения операций по всем видам расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации,

выделенными на отдельные балансы (внутрибалансовые расчеты), в частности, расчетов по выделенному имуществу, взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по общему управленческой деятельности, оплате труда работникам подразделений и т.п.

К счету 79 могут быть открыты следующие субсчета

- 1 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- 2 «Расчеты по текущим операциям».
- 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

На *счете 79-1* учитывается состояние расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

Имущество, выделенное указанным подразделениям, списывается организацией со счета 01 «Основные средства» и других в дебет счета 79.

Имущество, выделенное организацией указанным подразделениям, принимается на учет этими подразделениями с кредита счета 79 в дебет счета 01 и др.

На *счете 79-2* отражается состояние всех прочих расчетов организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

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

Аналитический учет по счету 79 ведется по каждому филиалу, представительству, отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс, а расчетов по договорам доверительного управления имуществом — по каждому договору.

Корреспонденция счетов по счету 79 представлена в табл. 10.9.

Таблица 10.9

**Отражение в учете хозяйственных операций
по внутрихозяйственным расчетам**

Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1. Оприходованы полуфабрикаты, товары, полученные от внутренних подразделений	Накладные, требования	21, 41	79

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
2 Отражено поступление денежных средств в банк от внутренних подразделений	Выписка банка	51	79
3 Отпущены товары своим внутренним подразделениям	Накладные, требования	79	41
4 Отражены расходы подотчетных лиц, произведенные для филиала	Авансовые отчеты	79	71
5 Имущество передано в филиал	Авиэ	79	01 04, 58 и т.д.
6 Списана сумма амортизации по имуществу, переданному в филиал	Бухгалтерская справка	02, 05	79
7 Получены денежные средства по договору доверительного управления в счет причитающейся прибыли	Выписка банка	51	79

Контрольные вопросы и задания

1. Каковы основания возникновения расчетных отношений?
2. Какая задолженность называется дебиторской, а какая кредиторской?
3. Когда одна и та же организация может выступать в роли кредитора и в роли дебитора? Приведите примеры
4. На каком счете отражаются расчеты организации с покупателями и заказчиками? Дайте его характеристику
5. Что такое вексель? Чем отличается финансовый вексель от товарного?
6. С использованием какого счета отражаются в учете расчеты с поставщиками и подрядчиками? Дайте его характеристику
7. На каком счете ведутся расчеты с бюджетом по налогам и сборам? Укажите корреспонденцию счетов
8. Кто может быть подотчетным лицом и на какие цели выдают денежные средства под отчет?
9. Какой срок исковой давности по задолженностям?
10. Как отражаются в учете налоги на имущество, земельный и транспортный?

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ

11.1. ПОНЯТИЕ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ, ИХ ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ

Необходимость привлечения заемных средств может возникать у любого субъекта предпринимательской деятельности. В основном заемными средствами пополняют оборотные средства организации при их недостатке или обеспечивают процесс продажи. Кроме того, весьма распространена практика привлечения заемных средств для финансирования вложений во внеоборотные активы (приобретение или создание объектов основных средств, НМА и т.д.)

Получение кредита или займа – очень важный и ответственный шаг для организации. Важность получения кредита (займа) заключается в том, что при разумном его использовании организация имеет возможность дальнейшего развития, увеличения объемов продаж продукции (работ, услуг). Ответственность заключается в появлении новых обязательств, состоящих не только в своевременном и полном погашении кредита (займа), но и уплате процентов за пользование заемными средствами

Кредит (от лат. *creditum* – ссуда, долг) – это экономические отношения между экономическими партнерами по предоставлению денег или товаров в долг на условиях срочности, возвратности, платности.

В широком смысле кредит – это система экономических отношений, возникающих при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Кредит – стоимостная экономическая категория, неотъемлемый элемент товарно-денежных отношений.

Возможность возникновения и развития кредита связаны с кругооборотом и оборотом капитала.

Основными принципами кредитных отношений являются:

- возвратность кредита;
- срочность кредита (отражает необходимость его возврата не в любое приемлемое для заемщика время, а в точно определенный срок, зафиксированный в кредитном договоре);

- платность кредита;
- обеспеченность кредита (этот принцип предполагает необходимость обеспечения защиты имущественных интересов кредитора при возможном нарушении заемщиком принятых на себя обязательств, в настоящее время широко практикуются ссуды под залог или под финансовые гарантии);

- целевой характер кредита (нарушение данного обязательства может стать основанием для досрочного отзыва кредита или введения штрафного (повышенного) ссудного процента);

- дифференцированный характер кредита (этот принцип определяет дифференцированный подход со стороны кредитной организации к различным категориям потенциальных заемщиков).

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством Российской Федерации и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т.п.

Кредитор вправе отказаться от предоставления заемщику предусмотренного кредитным договором кредита полностью или частично при наличии обстоятельств, свидетельствующих о том, что предоставленная заемщику сумма не будет возвращена в срок.

Заемщик вправе отказаться от получения кредита полностью или частично, уведомив об этом кредитора до установленного договором срока его предоставления.

В случае нарушения заемщиком предусмотренной кредитным договором обязанности целевого использования кредита кредитор вправе также отказаться от дальнейшего кредитования заемщика по договору.

С понятием кредита тесно связаны понятия ссуды и займа.

Ссуда, по словарю Даля, а также по современной справочной литературе в широком смысле синоним понятия «кредит». В то же время понятие ссудного капитала в современной литературе вполне определено — это капитал в денежной форме. Отсюда — многие авторы учебников дают более узкое определение ссуды. ссуда — это денежный кредит

Исходя из этого, кредит — более широкое понятие, чем ссуда, предполагающее наличие разных форм организации кредитных отношений. Существуют товарный, коммерческий, налоговый, банковский и прочие формы кредитов. В частности, кредит может предоставить одна организация другой в форме отсрочки уплаты за товар.

Заем — это получение денег или вещей в долг на заранее оговоренных условиях, включая облигационные займы. Заем шире понятия ссуды, так как включает в себя получение денег в долг с помощью выпуска и реализации ценных бумаг (облигаций, векселей), а также вещей. Заем предусматривает получение средств и других ценностей и услуг в долг с помощью эмиссии ценных бумаг (облигаций, векселей). Заем может выдавать как юридическое, так и физическое лицо.

В общем случае заем означает передачу в собственность денежных средств либо иных активов от займодавца (лицо, предоставившее заем) к заемщику (лицо, получившее заем) при условии последующего возврата через определенный промежуток времени. Причем предмет займа (так принято называть передаваемые в долг деньги и либо иные активы) должен быть возвращен в полном объеме, а если это были вещи — они должны быть в таком же количестве и соответствующего качества.

В гражданском праве для оформления процедуры займа предусмотрено составление договора займа.

По договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги и или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Иностранная валюта и валютные ценности могут быть предметом договора займа на территории Российской Федерации с соблюдением законодательства.

Договор займа между займодавцем — юридическим лицом и заемщиком должен быть заключен в письменной форме. В подтверждение договора займа и его условий может быть представлена расписка заемщика или иной документ, удостоверяющие передачу ему займодавцем определенной денежной суммы или определенного количества вещей.

Займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, установленных договором. Размер процентов за пользование займом согласно п. 2 ст. 809 ГК РФ в редакции Проекта ГК РФ может быть установлен в твердой сумме (фиксированная процентная ставка) или иным путем, позволяющим определить надлежащий размер процентов на момент их уплаты (плавающая процентная ставка).

Договор займа предполагается беспроцентным, если в нем прямо не предусмотрено иное, в случае, когда по договору заемщику передаются не деньги, а другие вещи, определенные родовыми признаками.

Заемщик обязан возратить займодавцу полученную сумму займа в срок и в порядке, которые предусмотрены договором займа

Когда срок возврата договором не установлен или определен моментом востребования, сумма займа должна быть возвращена заемщиком в течение 30 дней со дня предъявления займодавцем требования об этом, если иное не предусмотрено договором.

Если договор займа представляет целевой заем, заемщик обязан обеспечить возможность осуществления займодавцем контроля за целевым использованием суммы займа

В случае невыполнения заемщиком условия договора займа о целевом использовании суммы займа займодавец вправе потребовать от заемщика досрочного возврата суммы займа и уплаты причитающихся процентов.

Когда в соответствии с соглашением сторон заемщиком выдан вексель — обязательство выплатить по наступлению предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы, отношения сторон по векселю регулируются Федеральным законом от 11 марта 1997 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе» (далее — Закон о переводном или простом векселе).

Различие между понятиями «заем» и «кредит» заключается в следующем. Гражданское законодательство устанавливает два вида кредита: коммерческий и товарный. *Коммерческий кредит* представляет собой аванс, предварительную оплату, отсрочку или рассрочку оплаты товаров, работ или услуг. Договор о *товарном кредите* предусматривает обязанность одной стороны передать другой стороне вещи, определенные родовыми признаками, причем существенные условия договора регулируются положениями договора купли-продажи. Кредит в денежной форме может быть предоставлен только кредитным учреждением — банком или организацией, имеющей лицензию на ведение банковской деятельности.

Заем же дается как в денежной форме, так и товарами, специальной лицензией для этого не требуется. Следовательно, заем может быть выдан любой коммерческой организацией. Для возникновения между двумя организациями небанковской сферы отношений привлечения и использования заемных средств необходимо, чтобы одна организация испытывала недостаток финансовых ресурсов, а у другой имелись временно свободные денежные средства

Характерной особенностью займа как разновидности юридических отношений является то, что заемщик становится собственником предмета

займа на все время пользования займом, т.е. полученными деньгами или иными активами он вправе распоряжаться по своему усмотрению. Поэтому, например, в случае утраты или порчи полученных по договору займа вещей заемщик обязан вернуть займодавцу аналогичные по качеству и назначению вещи в том же количестве, в котором они были предоставлены в виде займа, т.е. передаваемые по договору займа вещи или ценности должны обладать заменяемостью. Они не могут быть уникальными, эксклюзивными, неповторимыми, единственными в своем роде и т.д.

Следует отметить и еще одно отличие займа от кредита. в первом случае передача денег либо иных активов осуществляется без участия финансового посредника, которым во втором случае является банк либо иное финансово-кредитное учреждение. Банк, по сути, представляет собой место, в котором находят друг друга лицо, имеющее деньги и желающее получить от этого выгоду (в качестве процентов, дивидендов или иных выплат), называемое вкладчиком, и лицо, денег не имеющее, но желающее получить их во временное пользование (заемщик).

Договор денежного займа предусматривает упрощенное по сравнению с кредитным договором оформление. Простая письменная форма требуется для этого договора, только когда кредитором организации-должника является юридическое лицо. Вместе с тем простая письменная форма может быть заменена распиской заемщика либо иным документом, подтверждающим передачу кредитором должнику определенной денежной суммы, например платежным поручением банку, приходным кассовым ордером. Договор денежного займа по своей юридической природе является реальным, т.е. долговые обязательства по нему наступают в момент фактического получения денег от кредитора. В отличие от него кредитный договор консенсуальный, поскольку здесь долговые обязательства возникают с момента достижения сторонами соответствующего соглашения о передаче денег должнику. Таким образом, в первом случае кредитора нельзя принудить выдать заем, так как обещание этого не имеет юридической силы.

Кредитный договор возмездный, а договор займа может быть возмездным и безвозмездным.

11.2. ФОРМЫ И ВИДЫ КРЕДИТОВ, ПОРЯДОК ИХ УЧЕТА

Кредит выступает в формах: товарного, коммерческого и банковского, которые различаются по составу участников, объекту ссуд, динамике, величине процента и сферы функционирования.

Отличительным признаком товарного кредита является обязанность кредитора выдать предусмотренные договором вещи.

Отказать заемщику в предоставлении товарного кредита можно только по причине его неплатежеспособности. По договору товарного кредита условия о количестве, ассортименте, комплектности, качестве, о таре или упаковке вещей должны исполняться сторонами по правилам купли-продажи товаров, если договором не установлен иной порядок. Кроме того, товарный кредит в принципе считается процентным. Если размер процентов в договоре не оговорен, то он принимается равным ставке рефинансирования Банка России. Проценты за предоставление вещей выплачиваются в форме, установленной договором: деньгами либо дополнительным количеством тех же вещей.

Стоимость передаваемых материалов кредитор указывает в товаросопроводительных документах – накладной и счете-фактуре. Поскольку право собственности на материалы переходит к заемщику, кредитор обязан предъявить ему НДС (п. 1 ст. 39, подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). В качестве налоговой базы по НДС кредитор определяет рыночную цену материалов (п. 2 ст. 154 НК РФ).

В бухгалтерском учете применяют эту же оценку стоимости материалов, так как полученные материалы заемщик в будущем оплатит не деньгами, а аналогичными материалами – в форме возврата товарного кредита. При таких обстоятельствах фактическая себестоимость запасов оценивается по правилам, установленным в п. 10 ПБУ 5/01. Однако заранее стоимость таких материалов не известна, поэтому применяется цена, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные МПЗ, т.е. заемщик должен оприходовать материалы по рыночной цене. Но именно такую цену и применяет кредитор для исчисления НДС. Значит, в учете заемщика следует применять цены, указанные в документах кредитора.

Бухгалтерский учет товарных кредитов ведется по тем же правилам, что и в случае денежных заимствований (п. 1 ПБУ 15/2008). Налог на добавленную стоимость, предъявленный кредитором в связи с передачей материалов, заемщик может принять к вычету.

Пример 11.1. АО «Восток» 12 января 20__ г. получило от ООО «Строимонтаж» по договору товарного кредита 1000 мешков цемента на шесть месяцев. Цена одного мешка без НДС – 180 руб.

В связи с поступлением строительных материалов бухгалтер АО «Восток» сделает следующие проводки

Д 10 «Материалы» – К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – 180 000 руб. (180 руб. шт. × 1000 шт.) – приняты к учету строительные материалы, полученные по договору товарного кредита (по цене, указанной кредитором),

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» К 66 32 400 руб (180 000 руб × 18%) предъявлен НДС кредитором,
Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» К 19 — 32 400 руб принят к вычету «входной» НДС, относящийся к строительным материалам

Предоставление денежных займов и кредитов, а также начисленные в связи с этим проценты не облагаются НДС на основании подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ. Но в связи с выдачей займы вещей НДС начисляется. Что касается процентов по товарному кредиту, то они облагаются НДС лишь в размере, превышающем сумму процентов, рассчитанную с применением ставки рефинансирования Банка России в период действия договора (подп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ). Сумма налога определяется расчетным методом по ставке 18/118% (п. 4 ст. 164 НК РФ). Однако кредитор оформляет счет-фактуру в единственном экземпляре — для регистрации в книге продаж, поэтому заемщику его не выставляет. Следовательно, заемщик «процентный» НДС принять к вычету не сможет. А вот проценты, предусмотренные договором займа вещей, облагаются НДС в полной сумме. Ведь никакого специального порядка налогообложения этой финансовой услуги НК РФ не устанавливает. И ограничений для залемодавца на выдачу счета-фактуры в законодательстве не имеется. Поэтому принять к вычету такой НДС заемщик сможет. На основании п. 6 и 8 ПБУ 15/2008 проценты отражаются в учете заемщика ежемесячно.

Чтобы вернуть материалы по договору товарного кредита, заемщик должен приобрести материалы такого же качества, сорта и количества. Приобретаемые для возврата товарного кредита вещи принимаются к учету в сумме фактических затрат на его приобретение без НДС (п. 5. 6 ПБУ 5/01).

Передача имущества по договору займа влечет за собой переход права собственности. Передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами) права собственности на товары одним лицом другому лицу признается для целей налогообложения реализацией этих товаров (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Таким образом, передача товаров при погашении займа по договору товарного кредита признается в соответствии с налоговым законодательством реализацией на территории Российской Федерации и является объектом обложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ).

В соответствии со ст. 171 НК РФ суммы НДС, уплачиваемые по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления

операций, признаваемых объектами обложения НДС, подлежат вычету. Поэтому уже в момент приобретения и оплаты товаров организация может предъявить НДС к вычету.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по возврату товарного кредита в нормативных документах не определен. Погашение суммы долга по товарному кредиту следует все же отразить в учете по дебету счета 66 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы» на стоимость материалов с НДС, по которой они были получены. Одновременно делается запись по дебету счета 91-1 и кредиту счета 10 — на фактическую стоимость материалов, приобретенных для возврата, без НДС.

Сумма НДС, подлежащая начислению и уплате в бюджет при возврате товаров, отражается по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счета 68.

Налоговая база по НДС при возврате товаров определяется в соответствии с п. 1 ст. 154 НК РФ исходя из его оценки, указанной в договоре товарного кредита. Если в договоре товарного кредита стоимостной оценки товаров нет, то НДС при его возврате придется начислить исходя из рыночной стоимости товаров на момент возврата.

Если цена возвращаемого товара выше цены, по которой товар заемщиком был получен, то разница между стоимостью передаваемых товаров и их стоимостью при получении займа образует сальдо по дебету счета 91.

Товары, полученные от кредитора, а также приобретенные организацией и переданные в погашение товарного кредита, при налогообложении прибыли не признаются в составе доходов и расходов.

Согласно подп. 10 п. 1 ст. 251 НК РФ имущество, полученное по договорам кредита или займа, независимо от формы оформления заимствований не учитывается в составе доходов при налогообложении прибыли.

При возврате кредита имуществом стоимость такого имущества не будет включаться и в расходы (п. 12 ст. 270 НК РФ).

Разница в стоимости товаров, которая образовалась при возврате кредита, по сути, является расходом, связанным с возвратом товарного кредита. В НК РФ стоимостная разница между оценкой имущества при получении товарного кредита и ценой приобретения (изготовления) аналогичного имущества для погашения товарного кредита прямо не упомянута в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль. В то же время этот расход экономически обоснован, поэтому в налоговом учете его можно принять на основании подп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ. Однако все расходы, учитываемые при налогообложении при-

были, должны быть обоснованы и экономически оправданы (ст. 252 НК РФ), поэтому организация должна обосновать эти затраты.

Коммерческий кредит — дополнительный договор, заключенный во исполнение обязательств по уже заключенным договорам, связанным с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, определяемых родовыми признаками. Договором может предусматриваться предоставление коммерческого кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров, работ или услуг, если иное не установлено законом.

При коммерческом кредите в договор включается условие, в силу которого одна сторона предоставляет другой стороне отсрочку или рассрочку исполнения какой-либо обязанности (уплатить деньги либо передать имущество, выполнить работы или услуги). Предоставление подобного кредита неразрывно связано с тем договором, условием которого является. Коммерческим кредитованием может считаться всякое несовпадение во времени встречных обязанностей по заключенному договору, когда товары поставляются (работы выполняются, услуги оказываются) ранее их оплаты либо платеж производится ранее передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Таким образом, предварительная оплата и авансы, а также отсрочка платежа за продукцию, товары, услуги с точки зрения гражданского законодательства рассматриваются как товарный и коммерческий кредит (при этом договор может не носить названия кредитного договора или договора займа), а с точки зрения бухгалтерского законодательства как дебиторская и кредиторская задолженность.

Следовательно, коммерческим называют кредит, предоставляемый одним функционирующим предпринимателем другому в виде продажи товаров с отсрочкой платежа. Цель коммерческого кредита — ускорить реализацию товаров и получить прибыль. Организации активно используют эту форму реализации своей продукции — продажу с отсрочкой платежа, что говорит об ограниченности платежеспособности мелких и средних фирм, о росте стоимости товаров, о кредитных ограничениях. Отсрочку платежа используют не только мелкие, но и крупные фирмы, выступая и как кредиторы, и как заемщики. Нужно отметить, что коммерческий кредит имеет ограниченные возможности, так как его можно получить не у всякого кредитодателя, а лишь у того, кто производит сам товар. Он ограничен по размерам (временным свободным капиталом), имеет краткосрочный характер, а заемщик часто нуждается в долгосрочном кредите.

Недостатков коммерческого кредита лишен *банковский кредит*. Банковский кредит предоставляется банками и другими кредитно-фи-

нансовыми учреждениями в виде денежной ссуды. Сделка ссуды здесь отделена от актов купли-продажи.

Для получения кредита организация представляет в обслуживающий ее банк заявление на получение кредита, в котором указывает размер, срок и цель, обеспечение кредита с приложением следующих документов.

- балансы (годовой и на последнюю отчетную дату);
- технико-экономическое обоснование потребности в кредите;
- кредитный договор по принятой в данном банке форме;
- договор залога, договор гарантии или договор страхования ответственности в зависимости от формы обеспечения кредита, выбранной организацией по согласованию с банком;
- срочное обязательство-поручение на погашение кредита в установленные сроки.

В отдельных случаях к заявлению могут прилагаться дополнительные документы: лицензия, складская справка о наличии товара поставщика, сертификат на продукцию, справка о полученных заемных средств в других банках, бизнес-план и др. В случае обеспечения кредита под залог имущества прилагается также страховой полис на заложенное имущество.

Организация может получить кредит также в другом банке, не по месту нахождения ее расчетного счета. При поступлении заявления на получение кредита банк проверяет кредитоспособность и платежеспособность заемщика, оценивает его дееспособность, правоспособность и способность своевременно выплатить кредит и проценты по нему.

Банковские кредиты классифицируют следующим образом.

В зависимости от срока, на который выдается кредит, выделяют кредиты *краткосрочные* — выдаются на финансирование оборотных средств сроком до 12 месяцев; учитываются на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; *долгосрочные* — выдаются на финансирование капитальных вложений (приобретение инвестиционного актива) сроком более 12 месяцев; учитываются на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В зависимости от валюты, в которой выдается кредит, различают кредиты *в валюте Российской Федерации (рублях)* и *в иностранной валюте*.

Полученные кредиты оформляют следующими бухгалтерскими записями.

Рублевый кредит:

Д 51 «Расчетные счета» — К 66, 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Валютный кредит.

Д 52 «Валютные счета» — К 66, 67 — в оценках, в валюте и рублевом эквиваленте, исчисленном по курсу Банка России на дату зачисления на валютный счет (табл. 11.1).

Таблица 11 1

**Оформление операций по получению заемных средств
бухгалтерскими записями**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Получен банковский краткосрочный (долгосрочный) кредит	50, 51, 52	66 (67)

Возврат организацией-заемщиком полученного от кредитного учреждения кредита отражается в бухгалтерском учете заемщика как уменьшение (погашение) указанной кредиторской задолженности (табл. 11.2)

Таблица 11 2

**Оформление операции по возврату кредитов
бухгалтерскими записями**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Возвращен банковский краткосрочный (долгосрочный) кредит	66 (67)	50, 51, 52

Кредиты подразделяются на *нецелевые*, т.е. такие, средства которых организация-заемщик может потратить на любые цели, и *целевые*, которые берутся для определенной цели.

Согласно ПБУ 15/2008 предусмотрена ситуация, когда на приобретение, сооружение и изготовление инвестиционного актива израсходованы средства кредитов, полученных на другие цели. Для этого случая предусмотрена методика, позволяющая выделить ту часть процентов, которая будет включена в стоимость инвестиционного актива. В ПБУ 15/2008 предложено определять их пропорционально доле указанных средств в общей сумме кредитов, причитающихся к оплате кредитору, полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива (см. пример 11.2).

Пример 11.2. Остаток неиспользованных кредитов на 1 января 2013 г. составил 50 000 руб., в том числе на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива — 20 000 руб. Кроме того, в течение января 2013 г. получены кредиты на 100 000 руб., в том числе на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива — 35 000 руб.

Из указанных сумм в январе 2013 г. на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива потрачено 77 000 руб.

Определим сумму процентов за кредит, подлежащую включению в стоимость инвестиционного актива.

Начислению в январе подлежат проценты в сумме 30 000 руб., в том числе по займам, полученным на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива, — 25 000 руб., на общие цели — 5000 руб.

Таким образом, из совокупной суммы кредитов, полученных в январе на общие цели, фактически потрачено на цели, связанные с инвестиционным активом, 22 000 руб. (77 000 руб. — 20 000 руб. — 35 000 руб.).

Рассчитаем, какая сумма процентов, из причитающихся к оплате кредитору за полученные кредиты на общие цели, подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

$(5000 \text{ руб.} \times 22 000 \text{ руб.}) / (50 000 \text{ руб.} + 100 000 \text{ руб.}) - (20 000 \text{ руб.} + 35 000 \text{ руб.}) = 1158 \text{ руб.}$

Всего в стоимость инвестиционного актива в январе будут включены проценты в сумме 26 158 руб. (25 000 руб. + 1158 руб.).

Право займодавца или кредитора начислять проценты по договорам кредита и займа, а также порядок их начисления устанавливает ст. 809 ГК РФ.

Кредитный договор всегда является процентным, и правила исчисления и уплаты процентов определяются соглашением сторон договора с учетом указаний нормативных документов Банка России, в частности Положения Банка России от 26 июня 1998 г. № 39-П «О порядке начисления процентов по операциям, связанным с привлечением и размещением денежных средств банками» (в ред. Положения, утв. Банком России 24 декабря 1998 г. № 64-П, Указания Банка России от 26 ноября 2007 г. № 1931-У).

Проценты по кредитам на приобретение инвестиционного актива отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счетов 66, 67 до оприходования актива, т.е. включаются в его первоначальную стоимость.

Начиная с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива, а также, если актив начали использовать для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг, несмотря на незавершенность работ по его приобретению, сооружению и (или) изготовлению (п. 12 и 13 ПБУ 15/2008), проценты, причитающиеся к оплате займодавцу (кредитору), относятся к текущим расходам организации-заемщика и являются ее прочими расходами.

В тех случаях, когда эксплуатация инвестиционного актива начата до его постановки на учет, отнесение данных расходов на первоначальную стоимость актива прекращается. С первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива, затраты на привлечение заемных средств отражаются как прочие расходы (табл. 11.3).

Таблица 11.3

Отражение в бухгалтерском учете расходов по привлеченным на приобретение (создание) инвестиционного актива кредитам

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Отражены расходы по привлеченным кредитам на приобретение (создание) инвестиционного актива	08	66, 67
2 Отражены проценты, причитающиеся к оплате заемщику (кредитору) после принятия инвестиционных активов к учету	91-2	66, 67
3 Отражены проценты, причитающиеся к оплате заемщику (кредитору) после начала использования инвестиционных активов	91-2	66, 67

Проценты по кредитам на финансирование текущей деятельности относятся к текущим расходам организации и включаются в состав прочих расходов.

Д 91-2 К 66.

Если организация использует средства полученных займов и кредитов для предварительной оплаты МПЗ, других ценностей, работ, услуг, а также выдачи авансов в счет их оплаты, то расходы по обслуживанию этих займов и кредитов организация-заемщик включает в состав прочих расходов (счет 91-2), независимо от времени оплаты приобретенных активов (фактического расходования заемных средств). Порядок отражения в бухгалтерском учете процентов по кредитам, связанным с приобретением материальных ценностей, представлен в табл. 11.4

Таблица 11.4

Отражение в учете процентов по кредитам, связанным с приобретением материальных ценностей

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены проценты, причитающиеся к оплате заемщику (кредитору) по кредитам, непосредственно связанным с приобретением МПЗ, других ценностей	91-2	66, 67

Рассмотрим пример учета долгосрочного денежного кредита, предусматривающего уплату процентов за использование. Предположим, взяли кредит в размере 1 000 000 руб. на три года (36 месяцев) и в соответствии с кредитным договором в первый месяц обязаны погасить сумму основного долга, равную 10 000 руб. и сумму процентов, равную 3000 руб. Во второй месяц гасится сумма основного долга, равная 11 000 руб., и сумма процентов в размере 2900 руб. Информация о суммах процентов и основного долга к погашению в следующих месяцах регулируется кредитным договором.

В приведенном примере необходимо использовать следующие субсчета к счету 67:

- 1 «Долгосрочные кредиты»;
- 2 «Проценты, начисленные за пользование кредитом»;
- 5 «Суммы просроченных долгосрочных кредитов»;
- 6 «Суммы просроченных процентов, начисленных за пользование долгосрочным кредитом».

При этом составляют следующую корреспонденцию счетов:

Д 51 К 67-1 1 000 000 руб. — на расчетный счет поступил долгосрочный кредит в соответствии с кредитным договором;

Д 91 — К 67-2 — 3000 руб. начислены проценты за пользование кредитом в первый месяц;

Д 67-1 К 51 10 000 руб. — перечислена в кредитную организацию часть основного долга, предусмотренная к погашению в первый месяц,

Д 67-2 К 51 3000 руб. — перечислены в кредитную организацию проценты за пользование кредитом в первый месяц.

Во второй месяц организация снова начисляет проценты:

Д 91 К 67-2 — 2900 руб.

Однако если организация не в состоянии оплатить проценты и основной долг, то часть долга и проценты переводятся в разряд просроченных кредитов:

Д 67-1 К 67-5 990 000 руб. — переведена в разряд просроченных кредитов сумма основного долга;

Д 67-2 — К 67-6 — 2900 руб. — переведена в разряд просроченных кредитов сумма начисленных процентов.

11.3. ВИДЫ ЗАЙМОВ, ПОРЯДОК ИХ УЧЕТА

По форме представления займы могут быть кратко- и долгосрочные. По валюте обязательств — в рублях, иностранной валюте, условных единицах. Займы могут быть беспроцентные и с уплатой процентов

Договор займа является возмездным, что выражается в уплате заемщиком процентов на сумму займа. Условие о безвозмездности договора должно быть оговорено в тексте самого договора. Поэтому, если в договоре будет отсутствовать ссылка на вид займа — беспроцентный или процентный, то заем автоматически будет считаться процентным. Следовательно, займодавцу придется начислить заемщику проценты по ставке refinancing.

Договор займа может быть заключен с условием использования полученных средств на определенные цели (например, на приобретение основных средств). В этом случае заемщик обязан обеспечить возможность осуществления займодавцем контроля целевого использования суммы займа.

В то же время установление в договоре конкретной цели использования займа не является обязательным условием для сторон. Договором может быть также предусмотрено и более широкое значение использования полученных денежных средств (например, погашение оборотных средств).

Кроме того, в договоре можно предусмотреть и другие условия взаимоотношений, возникающих между сторонами договора займа (порядок возврата займа, возврат долга по частям и т.п.).

Получение займов в организации может осуществляться следующими путями:

- получение кратко- и долгосрочных займов от займодавцев (кроме банков) внутри страны и за рубежом в рублях и в иностранной валюте;
- выдача векселей;
- выпуск кратко- и долгосрочных облигаций.

Бухгалтерский учет займов ведется в соответствии с условиями договора займа в сумме, установленной в договоре.

Операции по привлечению заемных средств и их возврату, а также процентов оформляются такими же бухгалтерскими записями, как и по учету кредитов.

Размеры и порядок исчисления и уплаты процентов по договору займа должны быть определены договором.

Начисление процентов может осуществляться одним из следующих способов: по формулам простых процентов, сложных процентов, с использованием фиксированной либо плавающей процентной ставки в соответствии с условиями договора. Если в договоре не указывается способ начисления процентов, то начисление процентов осуществляется по формуле простых процентов с использованием фиксированной процентной ставки.

При использовании формулы простых процентов в расчет процентов принимаются величина процентной ставки (в процентах годовых) и фактическое количество календарных дней в отчетном периоде, за базу берется действительное число календарных дней в году — 365 или 366 дней соответственно.

$$П = K \times C (B - 365),$$

где P — сумма процентов за отчетный месяц,
 K — размер займа,
 C — процентная ставка (в процентах годовых),
 B — срок пользования заемными средствами в отчетном месяце (в календарных днях)

При использовании формулы сложных процентов к объему займа для расчета величины процентов добавляется сумма процентов, начисленная за предыдущий период. В этом случае проценты заемщиком в течение всего срока, на который выдан заем, не уплачиваются (не перечисляются заемщику), а остаются в его распоряжении. Данный порядок расчета процентов легко спутать с договорами, в которых проценты уплачиваются с периодичностью, превышающей месяц (один раз в квартал, полугодие, год, по окончании срока выдачи займа). В последнем случае проценты не капитализируются, т.е. на них проценты не начисляются, как это предусмотрено для формулы сложных процентов. Поэтому во избежание конфликтных ситуаций формулировки договоров о порядке расчета процентов должны быть максимально четкими и не допускающими двойного толкования.

Уплата процентов с использованием формулы сложных процентов крайне редко встречается на практике. В связи с этим во всех разделах, посвященных отражению займов в бухгалтерском учете, речь идет об обособленном отражении начисленных процентов в качестве кредиторской задолженности, отдельно от основной суммы заемных средств (п. 4 ПБУ 15/2008). Если же проценты подлежат уплате по формуле сложных процентов, то они и в учете, и в отчетности прибавляются к «телу» займа.

Оба способа расчета процентов — простых и сложных — могут применяться с фиксированной и плавающей ставками процента. При использовании фиксированной ставки процента она определяется один раз и больше изменению не подлежит. В договоре в этом случае указывается, как правило, числовое значение ставки в процентах годовых — тогда ставка является определенной. Гораздо реже, но все же встречаются и договоры с определяемой ставкой процентов. В этом случае в тексте договора указывается не числовое значение ставки, а порядок ее определения, например «полторы ставки рефинансирования

Банка России на день поступления средств займа на расчетный счет заемщика». Однако если определение ставки осуществляется один раз и более не изменяется, то ставка остается фиксированной

По общему правилу проценты по полученным займам начисляются в соответствии с порядком, закрепленным в договоре. Каких-либо ограничений, жестко регулирующих порядок установления даты возникновения задолженности по процентам (задолженность по привлеченному займу возникает с момента его получения), нормативными актами не определено

Договором займа может быть предусмотрена уплата процентов ежемесячно или ежеквартально. Причем размер процентов может устанавливаться в отношении как всей суммы займа, так и остатка непогашенной суммы. Второй подход представляется экономически более рациональным, поскольку позволяет отслеживать исполнение заемщиком обязанности по погашению займа в части соблюдения сроков.

Чаще всего договором займа устанавливается, что обязанность по уплате процентов возникает с месяца, следующего за месяцем перечисления займодатцем денежных средств, переданных по договору займа. В некоторых случаях обязанность уплачивать проценты может отсутствовать (пример 11.3)

Пример 11.3. Для обеспечения финансирования расходов по капитальному строительству, ведущемуся хозяйственным способом, организация взяла в июле текущего года заем на сумму 20 000 000 руб. сроком на 20 месяцев. По условиям договора займа проценты начисляются ежемесячно на сумму остатка задолженности исходя из 16% годовых. Погашение задолженности по основному долгу производится ежемесячно равными долями (по 1 000 000 руб.). Проценты уплачиваются, начиная с месяца, следующего затем, в котором получен заем. Завершенный строительством объект был введен в эксплуатацию через 10 месяцев после того, как был получен заем. Допустим, стоимость объекта основных средств составляет 25 000 000 руб.

В таблице отражены операции в бухгалтерском учете заемщика.

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Июль текущего года			
1 Отражено поступление заемных средств на расчетный счет	20 000 000	51	67
Август текущего года			
2 Начислены проценты, подлежащие уплате в августе (20 000 000 руб. × 16% : 12 мес.)	266 667	08	67

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Сумма, руб	Корреспондентские счета	
		Дебет	Кредит
3. Перечислены займодавцу часть основного долга и начисленные проценты (1 000 000 руб + 266 667 руб.)	1 266 667	67	51
Сентябрь текущего года			
4 Начислены проценты, подлежащие уплате в сентябре [(20 000 000 руб. – 1 000 000 руб.) × × 16% : 12 мес.]	233 333	08	67
5 Перечислены часть основного долга и начисленные проценты (1 000 000 руб + 253 333 руб.)	1 253 333	67	51
и т.д. до апреля следующего года, включительно			
Май следующего года			
6. На сумму первоначальной стоимости законченного строительством объекта отражен ввод в эксплуатацию законченного строительством объект основных средств	25 000 000	01	08
7 Начислены проценты, подлежащие уплате в мае [(20 000 000 руб – 1 000 000 руб × × 10 мес.) × 16% : 12 мес.]	133 333	91-2	67
8. Перечислены часть основного долга и начисленные проценты (1 000 000 руб + 133 333 руб.)	1 133 333	67	51
Июнь следующего года			
9 Начислены проценты, подлежащие уплате в июне [(20 000 000 руб – 1 000 000 руб × × 11 мес.) × 16% : 12 мес.]	120 000	91-2	67
10 Перечислены часть основного долга и начисленные проценты (1 000 000 руб + 120 000 руб.)	1 120 000	67	51
и т.д. до окончания срока действия договора (расчетов по основному долгу и процентам)			

Заключение договора займа является не единственным случаем возникновения заемных обязательств. В заемное обязательство по соглашению сторон может быть трансформирован долг, возникший из договора купли-продажи, аренды имущества или иного основания.

Соглашение сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же

лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения, является *новацией*. При этом первоначальное обязательство считается прекращенным с момента подписания соглашения о новации или с иного момента, определенного сторонами.

Новация существующего обязательства в заемное должна совершаться в форме, предусмотренной для заключения договора займа. Это означает, что соглашение о новации оформляется в простой письменной форме и в нем должны быть предусмотрены все характерные для договора займа условия — о сроке погашения, наличии процентов, их размере и порядке уплаты и т.д.

Следует помнить, что новация прекращает дополнительные обязательства, связанные с первоначальным, если иное не предусмотрено соглашением сторон. В связи с этим в сумму займа, как правило, включаются все пени и иные санкции, причитающиеся уплате дебитором на момент подписания соглашения о новации.

Однако необходимо учитывать, что не всякая кредиторская задолженность может быть превращена в заемную посредством новации. Например, если организация является учредителем АО, то ее задолженность по оплате акций должна быть именно оплачена и не может быть переоформлена ни в вексельное, ни в иное заемное обязательство.

Пример 11.4. Организация-арендодатель передала в аренду заводу складское помещение для использования в качестве склада готовой продукции площадью 500 м² с условием уплаты арендной платы по ставке 23 600 руб. за 1 м² в год. Завод оплатил лишь 60% причитающихся за год арендных платежей. В связи с этим стороны заключили соглашение о новации задолженности по арендной плате в заемную задолженность, в размер которой включены также пени за просрочку платежа в размере 560 000 руб. Заем должен быть погашен в течение двух месяцев с момента подписания соглашения о новации.

В учете завода должны быть сделаны следующие бухгалтерские записи.

Д 44 «Расходы на продажу» К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 1 000 000 руб. отражено начисление арендной платы (ежемесячно в течение года, всего 12 записей на общую сумму (500 × 20 000 руб.)).

Д 19 К 60 1 800 000 руб. отражен НДС по арендной плате (ежемесячно в течение года, всего 12 записей на общую сумму (500 × 3600 руб.)).

Д 60 К 51 7 080 000 руб. отражено перечисление платежей по арендной плате.

Д 91 - К 60 — 560 000 руб. отражены пени за просрочку платежа.

Д 60 К 66 — 5 280 000 руб. отражена новация кредиторской задолженности по арендным платежам в заем.

Отражение в учете займов в валюте и условных единицах имеет особенности. Отличие договора займа в условных единицах от обычного займа в том, что сумма займа является не определенной (конкретное количество денег), а определенной, при этом в договоре формулируется алгоритм этого определения. В частности, в договоре может быть указано, что сумма займа составляет определенное количество условных единиц, а размер условной единицы устанавливается как курс определенной валюты (доллар США, евро и др.) на определенную дату (дату возврата займа, последнее число месяца или года и т.п.), скорректированный определенным образом (например, плюс 3% или минус 1%). В связи с риском колебания курсов валют достаточно часто условная единица привязывается к бивалютной корзине и устанавливается как среднее арифметическое значение курса доллара США и евро.

Однако такой порядок определения суммы займа влечет за собой риски. Они связаны с тем, что под вопросом находится сама возможность указания суммы займа в условных единицах или сумме, эквивалентной сумме в валюте. Дело в том, что по договору займа одна сторона (заемодатель) передает другой стороне (заемщику) в собственность деньги и (или вещи, определенные родовыми признаками), а заемщик обязуется возвратить заемщику такую же сумму денег (или вещей того же рода или качества). Именно слова «возвратить заемщику такую же сумму денег» и дают повод для появления сомнений. Ведь при заключении договора займа в условных единицах или сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, выдаваемая и возвращаемая суммы в рублях (а ведь расчеты происходят именно в рублях) скорее всего будут различаться. Указанным доводам можно противопоставить следующее. Величина займа определяется сторонами не в рублях, а именно в иностранной валюте или условных единицах. Соответственно, именно эта величина передается при выдаче займа заемщику, она же должна быть возвращена заемщику. К тому же ГК РФ не запрещает заключать договоры в иностранной валюте или условных единицах. Тем не менее такая неопределенность порождает риски для обеих сторон договора займа. Так, если курс за время займа увеличится, то заемщик вполне может вернуть именно ту сумму (в рублях), которую получил займы, если курс уменьшился, заемщик может потребовать возврата всей выданной суммы, а не рассчитанной по сниженному курсу. В любом случае вероятность судебных споров по таким договорам гораздо выше, чем по рублевым займам.

Учет операций с заемными обязательствами в иностранной валюте и условных денежных единицах регулируется ПБУ 3/2006

Расчет суммы данной бухгалтерской записи в рублях осуществляется в общепринятом порядке, т.е. перемножением суммы поступивших средств в иностранной валюте на официальный курс этой иностранной валюты к рублю, установленный Банком России на дату зачисления средств на счет заемщика в банке (п. 5 ПБУ 3/2006).

При поступлении займа в условных единицах, если для пересчета такого заемного обязательства, подлежащего оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу (п. 5 ПБУ 3/2006).

Далее, по мере совершения операций с данной задолженностью (увеличение суммы долга, частичное или полное погашение долга и др.), а также на каждую отчетную дату (последнее число каждого месяца) осуществляется пересчет величины данного обязательства (п. 7–8 ПБУ 3/2006). При отражении изменения оценки суммы заемного обязательства в бухгалтерском учете признаются прочие расходы или доходы как курсовые разницы (п. 13 ПБУ 3/2006).

Пример 11.5. Заводом 22 апреля 2012 г. подписан договор о предоставлении займа в размере 100 000 у.е. сроком на два года, начиная с даты подписания договора. Курс условной единицы установлен в размере курса евро Банка России плюс 3%.

В бухгалтерском учете необходимо произвести следующие записи
22 апреля 2012 г.

Д 51 К 67 отражено поступление средств займа в размере 4 026 465,70 руб. ($100\,000 \text{ у.е.} \times 39,0919 \text{ руб.} \times 1,03$)

Далее ежемесячно осуществляется переоценка суммы заемного обязательства и отражение курсовой разницы.

30 апреля 2012 г.

Д 67 К 91 отражена курсовая разница в размере 40 159,70 руб.
 $[100\,000 \text{ у.е.} \times (39,0919 \text{ руб.} - 38,7020 \text{ руб.}) \times 1,03]$.

Возврат займа должен быть осуществлен 21 апреля 2014 г., поэтому в апреле 2013 г. задолженность должна быть переведена в состав краткосрочной (по официальному курсу евро Банка России плюс 3%). Погашение задолженности также отражается по указанному курсу условной единицы, при этом на день возврата займа задолженность также должна быть переоценена с отражением соответствующей курсовой разницы.

В бухгалтерском учете курсовые разницы (по кредитам и займам, полученным как в валюте, так и в условных единицах и подлежащим оплате в рублях) отражаются в составе прочих доходов и расходов независимо от целей привлечения и использования заемных средств.

11.4. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ВЫПУСКУ И РАЗМЕЩЕНИЮ ОБЛИГАЦИЙ И ВЕКСЕЛЕЙ

Как разновидность договора займа рассматривают и выдачу векселя или облигации.

Когда в соответствии с соглашением сторон заемщиком выдан вексель, удостоверяющий ничем не обусловленное обязательство векселедателя (простой вексель) либо иного указанного в векселе плательщика (переводной вексель) выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные займы денежные суммы, отношения сторон по векселю регулируются Законом о переводном и простом векселе. При этом специальным правилом определяется, что с момента выдачи векселя правила, устанавливаемые ГК РФ относительно договора займа, могут применяться к этим отношениям постольку, поскольку они не противоречат Закону о переводном и простом векселе. Следовательно, рассматривая вексельные операции как заемную сделку, ГК РФ включает отношения участников векселя в специальную область вексельного законодательства, возглавляемую Законом о переводном и простом векселе.

В ПБУ 15/2008 прописывается порядок бухгалтерского учета операций, связанных с привлечением заемных средств путем выдачи собственных векселей. В соответствии с п. 15 ПБУ 15/2008 при выдаче векселя с целью привлечения заемных средств организация-векселедатель отражает сумму, указанную в векселе (вексельная сумма), как кредиторскую задолженность. Если в текст векселя включено условие о начислении процентов, то проценты по причитающемуся к оплате векселю организацией-векселедателем отражаются обособленно от вексельной суммы как кредиторская задолженность. Начисленные проценты на вексельную сумму отражаются организацией-векселедателем в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств. Применяемый организацией способ учета процентов (дисконта) должен быть зафиксирован в приказе об учетной политике организации.

Пример 11.6. ООО «Агат» (заемщик) заключила договор займа с организацией «Берг» (займодавец). В соответствии с условиями договора займа «Берг» передает «Агату» сумму в размере 500 000 руб. сроком на три месяца с уплатой процентов в размере 50 000 руб. Сумма займа была получена организацией «Агат» 20 марта 2012 г. В подтверждение своей задолженности по договору займа организация «Агат» выписывает

организации «Берг» простои вексель на сумму 550 000 руб. со сроком погашения 20 июня 2012 г.

Если учетной политикой организации «Агат» предусмотрено единовременное отражение дисконта в составе прочих расходов, то в ее учете делают следующие проводки.

Март

Д 51 К 66 — 500 000 руб. — поступила сумма займа,

Д 91 К 66 — 50 000 руб. — сумма дисконта включена в состав прочих расходов организации «Агат»

Июнь

Д 66 К 51 550 000 руб. погашен вексель, предъявленный к оплате

Если в соответствии со своей учетной политикой организации «Агат» сумма дисконта предварительно учитывается в составе расходов будущих периодов, то в учете делают следующие проводки.

Март

Д 51 К 66 — 500 000 руб. — поступила сумма займа,

Д 97 «Расходы будущих периодов» К 66 — 50 000 руб. сумма дисконта отражена в составе расходов будущих периодов,

Д 91 — К 97 5978 руб. — сумма дисконта, приходящаяся на период с 21 по 31 марта, списана в состав прочих расходов (50 000 руб. : 92 дня × 11 дней = 5978 руб.).

Апрель

Д 91 — К 97 16 304 руб. сумма дисконта, приходящаяся на период с 1 по 30 апреля, списана в состав прочих расходов (50 000 руб. : 92 дня × 30 дней = 16 304 руб.).

Май

Д 91 — К 97 16 848 руб. сумма дисконта, приходящаяся на период с 1 по 31 мая, списана в состав прочих расходов (50 000 руб. : 92 дня × 31 дней = 16 848 руб.).

Июнь

Д 91 К 97 10 870 руб. сумма дисконта, приходящаяся на период с 1 по 20 июня, списана в состав прочих расходов (50 000 руб. : 92 дня × 20 дней = 10 870 руб.).

Аналитический учет дисконтированных векселей ведется по кредитным организациям, осуществившим учет (дисконт) векселей или иных долговых обязательств, векселедателям и отдельным векселям.

Договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций. В России облигации (кроме государственных) как форма привлечения финансовых ресурсов не получили широкого распространения. *Облигацией* признается ценная бумага, удостоверяющая право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости облигации или иного

имущественного эквивалента. Облигация предоставляет ее держателю также право на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права. Основное отличие облигационного займа от обычного состоит в том, что денежные средства привлекаются не у определенного лица (или нескольких определенных лиц), а у неопределенного числа заранее не определенных займодателей. Это означает, что в отличие от договора займа держатель облигации имеет право в течение срока ее обращения передать ее иному лицу, не получая согласия эмитента (заемщика) и даже не оповещая его. Эмиссии облигаций предшествует, как правило, выполнение определенных законодательством формальностей: государственная регистрация проспекта ценных бумаг и отчета об итогах эмиссии либо представление уведомления об итогах их выпуска. При государственной регистрации документов эмитент уплачивает государственную пошлину, размеры которой определяются подп. 44 п. 1 ст. 333.33 НК РФ. Кроме того, в определенных случаях эмитент несет при размещении облигаций дополнительные расходы. Так, при размещении облигаций с залоговым обеспечением (ст. 27.3 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг») в обязательном порядке проводится оценка предмета залога. При эмиссии облигаций, обеспеченных поручительством, банковской или государственной (муниципальной) гарантией, эмитент уплачивает поручителю (гаранту) определенное договором между ними вознаграждение.

Учет операций, связанных с эмиссией и обращением облигаций, достаточно полно регламентирован действующими нормативно-правовыми актами.

Порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с эмиссией облигаций, определен нормами ПБУ 15/2008. Задолженность перед держателями облигаций отражается эмитентом в составе задолженности по полученным кредитам и займам. Согласно Инструкции по применению Плана счетов для этих целей предусмотрены два счета — 66 и 67. При этом прямо указано, что займы, привлеченные путем выпуска и размещения облигаций, учитываются на этих счетах обособленно. Поступление денежных средств по облигациям отражается в учете записями по дебету счета 51 и кредиту счета 66 или 67. Если облигации размещены по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разница признается прочими расходами организации.

Пример 11.7. ООО «Актив» разместило 1000 облигаций 10-месячных номиналом 1000 руб. Фактическая цена размещения составила 1005 руб. за облигацию.

В бухгалтерском учете ООО «Актив» должны быть сделаны следующие записи

Д 51 – К 66 1 000 000 руб. (1000 × 1000) — отражена задолженность по облигациям в части их номинальной стоимости,

Д 51 К 91 5000 руб. [1000 × (1005 – 1000)] отражено поступление денежных средств по облигациям в части превышения фактически поступивших средств над номинальной стоимостью облигаций

В связи с размещением и обращением облигаций эмитент несет два вида расходов: расходы в виде процентов и (или) дисконта по облигациям и дополнительные расходы. Дополнительные расходы включаются эмитентом в состав прочих расходов, согласно п. 8 ПБУ 15/2008, равномерно в течение срока облигационного займа, т.е. в течение срока обращения облигаций.

Пример 11.8. ООО «Актив» выпустило облигации под банковскую гарантию. Вознаграждение банку составило 2000 руб. Кроме того, ООО «Актив» уплатило государственную пошлину в общей сумме 5000 руб.

В бухгалтерском учете ООО «Актив» должны быть сделаны следующие записи.

Д 68, субсчет «Государственная пошлина» К 51 5000 руб. — уплачена государственная пошлина,

Д 97 К 68, субсчет «Государственная пошлина» 5000 руб. государственная пошлина учтена в составе расходов на выпуск облигаций,

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с банком» К 51 – 2000 руб. — уплачено вознаграждение за предоставление банковской гарантии,

Д 97 К 76, субсчет «Расчеты с банком» — 2000 руб. — вознаграждение за предоставление банковской гарантии учтено в составе расходов на выпуск облигаций.

Далее ежемесячно в течение срока обращения облигаций (10 месяцев)

Д 91 К 97 — 700 руб. [(5000 руб. + 2000 руб.) / 10 месяцев] расходы на выпуск облигаций списаны в состав прочих расходов

Расходы в виде процентов или дисконта по облигациям, как правило, также включаются в бухгалтерском учете эмитента в состав прочих расходов (п. 7 ПБУ 15/2008). Однако проценты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, включаются в стоимость инвестиционного актива.

Пример 11.9. АО «Восход» выпустило 5-летние 10%-ные облигации. Они были размещены по номиналу, который составил 90 млн руб. Облигации были выпущены для привлечения средств на модернизацию производства — закупку новой производственной линии. В день завершения эмиссии АО «Восход» внесло поставщикам предоплату за оборудование и его монтаж в размере 118 млн руб. (в том числе НДС 18% — 18 млн руб.). Производственная линия была введена в эксплуатацию через один год после перечисления аванса. Согласно учетной политике АО «Восход» инвестиционными активами считаются активы стоимостью более 10 млн руб., если на их подготовку к использованию требуется более полугода.

В учете АО «Восход» должны быть сделаны следующие записи:

Д 51 К 67 90 млн руб. поступили денежные средства от размещения облигаций,

Д 60 К 51 — 118 млн руб. перечислена оплата поставщикам,

Д 08 К 60 100 млн руб. стоимость оборудования и расходы на монтаж включены в первоначальную стоимость производственной линии,

Д 08 К 67 9 млн руб. ($90 \text{ млн руб.} \times 10\%$) — начисленные проценты по облигациям включены в стоимость инвестиционного актива производственной линии.

Если облигации привлекаются не в связи с приобретением (созданием) инвестиционного актива, проценты и (или) дисконт по ним включаются в состав прочих расходов. Согласно п. 16 ПБУ 15/2008 начисленные проценты и (или) дисконт по облигациям отражаются организацией-эмитентом в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, или равномерно в течение срока действия договора займа. В частности, дисконт по облигациям может быть учтен в составе расходов либо единовременно, на дату погашения облигаций, либо равномерно — с использованием механизма расходов будущих периодов. Аналогично, проценты (купоны) включаются в состав расходов либо равномерно, либо в тех отчетных периодах, к которым относятся соответствующие выплаты, исходя из условий обращения облигаций. Применяемый организацией способ следует закрепить в учетной политике. При этом необходимо учитывать, что применение способа равномерного признания расходов в виде процентов и (или) дисконта позволяет сблизить бухгалтерский и налоговый учет.

Пример 11.10. АО «Восток» разместило 1000 облигаций 10-месячных номиналом 1000 руб. Фактическая цена размещения составила 995 руб. за облигацию. Выплата процентов не предусмотрена. Учетной политикой организации предусмотрено равномерное признание дисконта.

В бухгалтерском учете АО «Восток» должны быть сделаны следующие записи

Д 51 К 66 — 995 000 руб. (995 руб. $\times$ 1000 облигаций) отражена задолженность по облигациям в части цены их размещения,

Д 97 - К 66 — 5000 руб. [1000 облигаций $\times$ (1000 руб. - 995 руб.)] — отражен дисконт по облигациям

Далее ежемесячно в течение срока обращения облигаций (10 месяцев)

Д 91 К 97 — 500 руб. (5000 руб. : 10 месяцев) дисконт по облигациям отнесен на прочие расходы

В бухгалтерской отчетности задолженность по облигациям отражается в составе долго- или краткосрочных обязательств. Следует обратить внимание на то, что ПБУ 15/2008 не содержит положения о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную в момент, когда до даты погашения облигаций остается менее 365 (366) дней. Однако необходимо учитывать требования п. 19 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (далее — ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н, в котором определено, что в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на кратко- и долгосрочные. При этом бухгалтерская отчетность составляется на основе данных синтетического и аналитического учета. В этой связи представляется корректным во всех случаях переводить задолженность по займам и кредитам, в том числе и по облигационному займу, со счета 67 на счет 66 в момент, когда по условиям договора до ее погашения остается менее 12 месяцев.

11.5. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ ПО ТРЕБОВАНИЯМ ПБУ 18/02

Порядок учета расходов по долговым обязательствам для целей налогообложения принципиально отличается от правил бухгалтерского учета.

В целях главы 25 НК РФ под долговыми обязательствами понимаются денежные кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы или иные заимствования независимо от формы их оформления. Особенности отнесения долговых обязательств в налоговом учете к расходам установлены ст. 269 НК РФ.

В соответствии с положениями главы 25 НК РФ суммы начисленных процентов отражаются в составе внереализационных расходов,

тогда как в бухгалтерском учете данные суммы относятся в состав прочих расходов

Различается и порядок отражения процентов в бухгалтерском и налоговом учете при приобретении (создании) инвестиционных активов. В *бухгалтерском учете* проценты, начисленные по заемным средствам, использованным на создание (приобретение) инвестиционного актива до момента принятия последнего к учету, учитываются в первоначальной стоимости актива. В *налоговом учете* такие проценты независимо от вида предоставленного кредита или займа (текущего или инвестиционного) признаются внереализационными расходами.

В связи с тем, что суммы начисленных процентов по заемным средствам, использованным на те или иные цели, учитываются в бухгалтерском и налоговом учете по-разному, у организации, получившей заемные средства, обязательно возникнут расхождения между данными бухгалтерского и налогового учета.

Расходом для целей налогообложения признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных налогоплательщиком по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце — для налогоплательщиков, перешедших на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях. Под долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, понимаются долговые обязательства, выданные в той же валюте на те же сроки в сопоставимых объемах, под аналогичные обеспечения. Данное положение применяется также к процентам в виде дисконта, который образуется у векселедателя как разница между ценой обратной покупки (погашения) и ценой продажи векселя.

При этом существенным отклонением размера начисленных процентов по долговому обязательству считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов, начисленных по аналогичным долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом (включая проценты и суммовые разницы по обязательствам, выраженным в условных денежных единицах по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц), принимается равной ставке рефинансирования Банка России,

увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте, если иное не предусмотрено п. 1.1 ст. 269 НК РФ. Предельная величина процентов, признаваемых расходами, принимается с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2012 г. включительно, равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Банка России, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Банка России и коэффициента 0,8 — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Следовательно, организации имеют право выбора. применять для учета в составе расходов на проценты по долговым обязательствам фактическую величину процентов, не отклоняющуюся от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце) на сопоставимых условиях, или нормированную величину. Большинство организаций первый вариант не использует.

Расходы в виде процентов по долговым обязательствам нормируются для целей налогообложения, при этом их предельный размер зависит от ставки рефинансирования Банка России. Пунктом 1 ст. 269 НК РФ установлено, какая ставка рефинансирования Банка России должна применяться в отношении: *долговых обязательств*, не содержащих условие об изменении процентной ставки в течение всего срока действия долгового обязательства, — действующая на дату привлечения денежных средств; *иных долговых обязательств* — действующая на дату признания расходов в виде процентов.

Если срок действия договора займа или кредита приходится более чем на один отчетный период, проценты при применении организацией метода начисления признаются расходами на конец каждого месяца соответствующего отчетного периода (п. 8 ст. 272 НК РФ).

Ставка рефинансирования Банка России в последнее время меняется довольно часто. Как указывает ФНС России, независимо от изменений ставки в течение месяца при расчете предельной величины процентов необходимо использовать ту ставку, которая действует на последнее число каждого месяца. Например, при нормировании процентов за I квартал 2012 г. следует применять ставки рефинансирования, действовавшие соответственно на конец января, февраля и марта. В таком же порядке определяется и норматив, зависящий от ставки рефинансирования Банка России.

Налогоплательщики обязаны учитывать не только проценты, но и суммовые разницы по договорам займа в условных единицах в составе нормируемых процентов по долговым обязательствам.

Все затраты, которые несет организация-заемщик, осуществляя операции с заемными средствами, условно можно разделить на основные и дополнительные.

К *основным затратам* относятся проценты, причитающиеся к уплате за пользование заемными средствами.

Понятие «дополнительные затраты, произведенные в связи с получением заемных средств» в НК РФ отсутствует. Оно используется только в бухгалтерском учете.

Если организация, получившая заемные средства, осуществила какие-либо расходы, связанные с их получением, то в первую очередь она должна в соответствии с НК РФ определить, в составе каких расходов отразить указанные расходы.

Дополнительные расходы в целях налогообложения должны включаться в состав расходов в течение срока действия договора (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Учитывая различные требования нормативных документов по бухгалтерскому учету и требования НК РФ по учету расходов по займам и кредитам, необходимо рассмотреть случаи возникновения разниц в признании расходов в бухгалтерском и налоговом учетах и показать отражение в бухгалтерском учете разниц с учетом требований ПБУ 18 2002.

Первым рассмотрим случай, когда проценты по займу (кредиту) включаются в состав инвестиционного актива (п. 7 ПБУ 15/2008). В налоговом учете проценты всегда отражаются в составе внереализационных расходов (подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ). Таким образом, в оценке инвестиционного актива возникает налогооблагаемая временная разница, так как в налоговом учете расходы по процентам приводят к уменьшению базы налога на прибыль в текущем периоде, а в бухгалтерском учете эти расходы возникнут при выбытии актива с учета или при его амортизации.

Так, организация в текущем месяце по инвестиционному кредиту начислила в качестве процентов 100 руб. В бухгалтерском учете эта сумма пошла на увеличение стоимости инвестиционного актива, в налоговом учете проценты были признаны в составе расходов текущего периода. В бухгалтерском учете следует показать временные разницы как по счету 08, субсчет 3 «Строительство объектов основных средств» («с плюсом»), так и по счету 91-2 («с минусом»).

В бухгалтерском учете проценты за кредиты и займы не нормируются. Для целей налогообложения нормирование процентов производится в соответствии со ст. 269 НК РФ. Если заем (кредит) получен не от аффилированной компании, то производится расчет предельной

нормы процентов, определяемой, либо по кредитам с сопоставимыми условиями, либо расчетом от ставки рефинансирования Банка России для рублевых кредитов и займов, либо конкретной величиной для валютных кредитов и займов (п. 1 ст. 269 НК РФ). Так, организация в текущем месяце по займу (кредиту) начислила в качестве процентов 100 руб. В бухгалтерском и налоговом учете проценты были признаны в составе расходов текущего периода. В налоговом учете на основании ст. 269 НК РФ была рассчитана норма признания процентов в качестве внереализационных расходов — 70 руб. Таким образом, 30 руб. сверх нормы определены как постоянная разница.

Главное правило отражения всех постоянных разниц состоит в том, что они учитываются аналогично той сумме дохода или расхода, к которой они относятся.

Если же заем (кредит) получен от иностранной организации, которая владеет более чем 20% уставного капитала организации, и контролируемая задолженность превышает собственный капитал организации в 3 раза (для банков и лизинговых компаний — в 12,5 раза), то норма рассчитывается отдельно и при этом все же будет меньше начисленных процентов (подп. 2 и 3 ст. 269 НК РФ). Вся сумма начисленных процентов сверх нормы приравнивается в целях налогообложения к дивидендам, уплаченным иностранной организации (п. 4 ст. 269 НК РФ).

Минфин России разъяснил порядок применения п. 2—3 ст. 269 НК РФ в целях исчисления налога на прибыль в случаях, когда собственный капитал российской организации является отрицательным. В письме Минфина России от 16 июля 2010 г. № 03-03-06 1/465 сказано, что в случае, когда величина собственного капитала организации отрицательна или равна нулю, невозможно произвести расчет коэффициента капитализации, поэтому положения п. 2 ст. 269 НК РФ для признания процентов по заемным средствам в составе расходов не применяются и указанные суммы не учитываются в составе расходов при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций (предельные проценты равны нулю).

При взаиморасчетах по процентам по займу (кредиту), выраженному в условных единицах, следует учитывать различия в правилах переоценки задолженностей. В бухгалтерском учете задолженность в условных единицах переоценивается в соответствии с ПБУ 3/2006. В налоговом учете задолженность в условных единицах не переоценивается. Так как при погашении задолженности в налоговом учете будет признана суммовая разница, которая будет равна сумме проведенных ранее в бухгалтерском учете переоценок, то все разницы по ПБУ 18/02 будут временными. Следуя принципу рациональности в ведении уче-

та, эти же разницы целесообразно считать постоянными, так как, во-первых, курсовые и суммовые разницы не один и тот же объект учета, а во-вторых, это не изменяет базу для расчета налога на прибыль.

Доходы в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Банком России, признаются в целях налогообложения внереализационными доходами налогоплательщика (п. 11 ст. 250 НК РФ)

При этом *положительной курсовой разницей* в целях налогообложения прибыли признается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств (включая заемные)

Расходы в виде отрицательной разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю Российской Федерации, установленного Банком России, относятся к внереализационным расходам налогоплательщика (подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При этом *отрицательной курсовой разницей* в целях налогообложения прибыли признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в иностранной валюте, или при дооценке выраженных в иностранной валюте обязательств (включая заемные).

Следовательно, курсовые разницы (положительные и отрицательные) в связи с переоценкой суммы долгового обязательства в виде как самого займа (кредита), выданного в иностранной валюте, так и процентов по нему, учитываются для целей налогообложения прибыли на дату прекращения (исполнения) обязательства по возврату задолженности или уплате процентов (предусмотренных кредитным договором) и (или) на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Пример 11.11. Организация начислила 31 марта 2012 г. проценты по займу в сумме 10 000 дол. по курсу Банка России 29,3638 руб./дол. Организация оплатила проценты по займу 20 мая 2012 г. в сумме 10 000 дол., курс Банка России на этот день был 30,6953 руб./дол. Курс на 30 апреля 2012 г. — 29,2886 руб./дол.

При отражении процентов проводки будут такие.

Д 91-2 К 66 — 293 638 руб (10 000 дол × 29,3638 руб /дол.).

При переоценке на 30 апреля 2012 г. должна быть сделана запись

Д 66 К 91-1 752 руб (10 000 дол × (29,3638 руб /дол. — 29,2886 руб. /дол.)).

Для целей налогообложения задолженность не переоценивается. 752 руб. — постоянная разница, приводящая к возникновению постоянного налогового актива, что будет отражаться записью

Д 68 К 99 «Прибыли и убытки» 150,40 руб

При погашении займа проводки будут иметь следующий вид

Д 66 К 51 — 306 953 руб. (10 000 дол × 30,6953 руб /дол.)

Д 91-2 К 66 — 14 067 руб. — отражена курсовая разница.

Для целей налогообложения будет признана суммовая разница в размере 13 315 руб. При этом 752 руб. в налоговом учете не будут признаны расходом. Таким образом, возникает постоянная разница вследствие разного порядка признания курсовых и суммовых разниц. Это приводит к возникновению постоянного налогового обязательства, которое будет отражено в учете записью

Д 99 К 68 — 150,40 руб.

Аналогичные (см. пример 11.11) проводки будут и при переоценке основного долга по займу (кредиту) в условных единицах. Следует только помнить, что погашение займа (кредита) не является реализацией, поэтому расхождение между полученной и погашенной суммами основного долга под определение суммовой разницы не подпадает. В этом случае рассчитанная «суммовая разница» считается платой за пользование займом (кредитом) и присоединяется к сумме начисленных процентов, а значит, подпадает под действие ст. 269 НК РФ. В результате пересчета нормы признания расходов может произойти как доначисление расходов, так и их уменьшение.

Для целей налогообложения прибыли номинальная стоимость облигаций не признается эмитентом ни в составе доходов (при размещении облигаций), ни в составе расходов (при их погашении) в силу прямого указания в подп. 10 п. 1 ст. 250 и п. 12 ст. 270 НК РФ. Расходы, связанные с размещением облигаций, учитываются эмитентом в соответствии с их видами. Так, государственная пошлина как федеральный сбор включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, на основании подп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ, расходы на вознаграждение банку за предоставление гарантии могут быть учтены как в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ), так и в составе внереализационных расходов (подп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ). Основные расходы по облигациям — вне зависимости от того, осуществляются ли они в форме

купонных выплат или в виде дисконта, в налоговом учете признаются процентами по долговым обязательствам (п. 3 ст. 43 НК РФ). Для целей налогообложения прибыли расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида включаются, согласно подп. 2 п. 1 ст. 265 НК РФ, в состав внереализационных расходов. При этом стоимость амортизируемого имущества, исходя из разъяснений официальных органов, суммы процентов не увеличивают ни в каких случаях. Исходя из п. 8 ст. 272 НК РФ, расходы в виде процентов признаются на конец месяца соответствующего отчетного периода. Общие правила признания расходов в виде процентов определены п. 1 ст. 269 НК РФ.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие основные законодательные и нормативные документы регулируют вопросы учета заемных средств?
2. Чем отличается кредит от займа?
3. На каких счетах бухгалтерского учета учитываются кредиты и займы? Дайте их характеристику.
4. Какие источники уплаты процентов по кредитам и займам вам известны?
5. Что такое облигация? На каких счетах учитывается выпуск и продажа облигаций?
6. Как следует учитывать проценты по заемным средствам в налоговом учете?
7. Каков порядок учета выданных финансовых векселей и облигаций?
8. Каково содержание ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»?
9. В каком порядке отражаются в учете операции по получению и возврату займов?
10. В каких формах бухгалтерской отчетности раскрывается информация о заемных средствах?

УЧЕТ ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

12.1. ВНЕШНЕЭКОНОМИЧЕСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ КАК ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Валютные операции регулируются валютным законодательством, которое устанавливает порядок их проведения, полномочия и функции органов валютного регулирования и валютного контроля, формы и методы контроля, права и обязанности юридических и физических лиц, а также меры ответственности за нарушение валютного законодательства. Все виды валютных операций перечислены в Законе о валютном регулировании и валютном контроле.

В соответствии со ст. 12 Закона о бухгалтерском учете учет имущества и обязательств организации ведется в рублях. Операции по валютным счетам и другие операции организации в иностранной валюте также отражаются в бухгалтерском учете в рублях. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, осуществляется в соответствии с одноименным ПБУ 3 2006, утвержденным приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 156н. Согласно этому положению для организации бухгалтерского учета валютных операций необходимо использовать следующие понятия.

Дата совершения операции в иностранной валюте – день возникновения у организации в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции.

Курсовая разница – разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива и обязательства на дату принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Курсовые разницы относятся к прочим доходам и расходам и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей бухгалтерского учета пересчет в рубли производится по курсу, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения операций приведены в табл. 12.1

Таблица 12.1

**Перечень дат совершения отдельных операций
в иностранной валюте**

Операция в иностранной валюте	Дата совершения операции в иностранной валюте
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте
Кассовые операции в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте, в том числе импорт МПЗ	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
импорт услуги	Дата признания расходов по приобретению МПЗ
расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата признания расходов по услуге
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, НМА и др.)	Дата утверждения авансового отчета
	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

В бухгалтерской отчетности раскрывается:

- величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в иностранной валюте;
- величина курсовых разниц, образовавшихся по операциям пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих оплате в рублях;
- величина курсовых разниц, зачисленных на счета бухгалтерского учета, отличные от счета учета финансовых результатов организации;
- официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный Банком России, на отчетную дату. Если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств, подлежащих

оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то в бухгалтерской отчетности раскрывается такой курс.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах, остатков средств целевого финансирования в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Пересчет денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженной в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Банком России.

В соответствии с Законом о валютном регулировании и валютном контроле валютные операции подразделяются:

- на валютные операции между резидентами и нерезидентами;
- валютные операции между резидентами;
- валютные операции между нерезидентами.

Каждый вид валютной операции имеет свои особенности, которые влияют на осуществление валютного контроля со стороны уполномоченных банков (банки, имеющие лицензию Банка России на этот вид операций).

Валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений (ст. 6 Закона о валютном регулировании и валютном контроле). Исключение составляют валютные операции, в отношении которых ограничения устанавливаются в целях предотвращения существенного сокращения золотовалютных резервов, резких колебаний курса валюты Российской Федерации, а также для поддержания устойчивости платежного баланса Российской Федерации. Указанные ограничения носят недискриминационный характер и отменяются органами валютного регулирования по мере устранения обстоятельств, вызвавших их установление.

При осуществлении внешнеэкономической деятельности резидент может предоставить нерезиденту отсрочку платежа или коммерческий кредит.

Отсрочка платежа предоставляется при экспорте товаров (работ, услуг). Если отсрочка платежа предоставлена нерезиденту на срок до 180 дней, то валютные операции совершаются свободно. Если отсрочка составляет от 180 дней до одного года, то валютные операции осуществляются без ограничений, если нерезидент гарантирует резиденту оплату экспортных товаров. Положение о предоставлении обеспечения должно быть зафиксировано во внешнеторговом контракте, а также указано в паспорте сделки. Резидент должен предоставить в уполномо-

ченный банк документы, которые подтверждают, что такое обеспечение предоставлено. Согласно Закону о валютном регулировании и валютном контроле предусмотрены следующие виды обеспечения:

- безотзывной аккредитив, покрытый за счет нерезидента (исполняющим банком по такому аккредитиву будет выступать зарубежный банк),

- банковская гарантия, выданная зарубежным банком в пользу резидента,

- вексель, выданный нерезидентом в пользу резидента и авалированный зарубежным банком (аваль – поручительство по векселю);

- договор имущественного страхования.

Валютные операции между резидентами запрещены (п. 1 ст. 9 Закона о валютном регулировании и валютном контроле). Исключениями из этого правила являются следующие расчеты:

- с магазинами беспошлинной торговли;

- при реализации товаров и оказании услуг пассажирам в пути следования транспортных средств при международных перевозках;

- между комиссионерами (агентами, поверенными) и комитентами (принципалами, доверителями) (когда комиссионер оказывает услуги, связанные с заключением и исполнением договоров с нерезидентом о передаче товаров, выполнении работ, об оказании услуг, о передаче информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них);

- по договорам транспортной экспедиции, перевозки и фрахтования (чартера);

- по операциям с внешними ценными бумагами, выпущенным от имени Российской Федерации, при условии учета прав на такие ценные бумаги в депозитариях (этот вид операций должен осуществляться через организаторов торговли на рынке ценных бумаг Российской Федерации);

- по операциям юридических лиц с внешними ценными бумагами при условии учета прав на такие ценные бумаги в депозитариях и осуществления расчетов в валюте Российской Федерации;

- по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей в иностранной валюте в федеральный бюджет, бюджет субъекта Российской Федерации, местный бюджет;

- по операциям при оплате и (или) возмещении расходов физического лица, связанных со служебной командировкой за пределы территории Российской Федерации, а также по операциям при погашении неизрасходованного аванса, выданного в связи со служебной командировкой и др.

Без каких-либо ограничений резиденты могут осуществлять с уполномоченными банками те валютные операции, которые отнесены к банковским операциям (ст. 5 Закона о банках и банковской деятельности):

- получение и возврат кредита или займа в иностранной валюте, уплата сумм процентов и штрафных санкций по соответствующим договорам;
- внесение иностранной валюты на банковский счет или получение ее со счета;
- уплата банку комиссионного вознаграждения в иностранной валюте;
- приобретение у уполномоченного банка векселя и предъявление его к платежу;
- продажа уполномоченному банку векселя;
- уплата уполномоченным банкам комиссионного вознаграждения.

Нерезиденты могут без ограничений переводить между собой иностранную валюту (п. 1 ст. 10 Закона о валютном регулировании и валютном контроле). Переводы можно делать со счетов, которые открыты в зарубежных банках, на счета уполномоченных банков, а также со счетов, открытых в уполномоченных банках, на счета зарубежных банков. Кроме того, они могут осуществлять между собой валютные операции с внутренними ценными бумагами на территории Российской Федерации. Российская валюта может быть переведена от нерезидента к нерезиденту без ограничений только со счетов, которые открыты в зарубежных банках, на счета в уполномоченных банках.

Валютные операции между нерезидентами осуществляются в соответствии со ст. 10 Закона о валютном регулировании и валютном контроле. Нерезиденты без ограничений могут осуществлять между собой переводы иностранной валюты со счетов в банках за пределами территории Российской Федерации на банковские счета в уполномоченных банках или банковских счетов в уполномоченных банках на счета в банках за пределами территории Российской Федерации. Нерезиденты вправе осуществлять между собой валютные операции с внутренними ценными бумагами на территории Российской Федерации. Валютные операции между нерезидентами на территории Российской Федерации в валюте Российской Федерации осуществляются через банковские счета (банковские вклады), открытые на территории Российской Федерации.

Организация может открывать любое количество валютных счетов. Уполномоченный банк не может отказать в открытии счета, если совершение валютных операций предусмотрено учредительными документами банка и выданной ему лицензией.

Если организация обратилась в банк с просьбой открыть валютный счет, то банк должен заключить с организацией договор банковского счета (п. 2 ст. 846 ГК РФ).

Об открытии валютного счета организация должна сообщить в налоговую инспекцию в течение 10 дней.

Для учета валютных операций по счету 52 «Валютные счета» должны быть открыты следующие субсчета: транзитный валютный счет (предназначен для зачисления в полном объеме поступившей валютной выручки и других платежей в иностранной валюте); текущий валютный счет (для учета иностранной валюты, находящейся в распоряжении организации).

По *транзитному валютному счету* производятся следующие виды операций.

- поступление иностранной валюты от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- перечисление части валютной выручки для продажи на внутреннем валютном рынке страны;
- перевод оставшейся валютной выручки на текущий валютный счет организации;
- перевод посреднической организацией поступившей на ее транзитный счет экспортной валютной выручки (за минусом комиссионного вознаграждения);
- перевод платежей за транспортировку, страхование и экспедирование грузов организациями-нерезидентами на их валютные счета, как на территории Российской Федерации, так и за границей; за транспортировку, страхование и экспедирование грузов на территории иностранных государств и в международном транзитном сообщении организациями-резидентами на их транзитные валютные счета; на оплату экспортных таможенных пошлин и таможенных сборов; на оплату комиссионного вознаграждения уполномоченным банкам за перевод платежей с транзитных счетов.

По *текущему валютному счету* могут быть осуществлены следующие операции.

- зачисление иностранной валюты с транзитного валютного счета;
- зачисление иностранной валюты, приобретенной за рубли на внутреннем валютном рынке;
- зачисление иностранной валюты, ранее списанной с текущего валютного счета (валюта, не использованная для оплаты командировочных расходов; полученная от продажи дорожных чеков, не использованных для оплаты расходов по загранкомандировке);

- перечисление валюты в погашение кредитов, полученных в иностранной валюте,
- перечисление валюты на валютные счета, открытые в банках за пределами территории Российской Федерации;
- перечисление валюты для оплаты обязательных платежей в иностранной валюте (например таможенных сборов),
- снятие наличной валюты для оплаты командировочных расходов;
- добровольная продажа валюты

Отдельные поступления могут сразу зачисляться на текущий валютный счет (до настоящего времени это была покупка валюты банками по поручению предприятий для оплаты командировочных расходов).

Текущий валютный счет в основном выполняет расчетные функции. Иностранная валюта, размещенная на текущем валютном счете, может быть использована организацией на любые цели, не запрещенные законодательством Российской Федерации.

Валютные счета за границей организации могут иметь в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Резиденты могут открыть без ограничений счета (вклады) в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) или Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ). Резиденты обязаны уведомить налоговые органы по месту своего учета об открытии (закрытии) счетов не позднее одного месяца со дня соответственно открытия (закрытия) или изменения реквизитов таких счетов (вкладов) в банках, расположенных за пределами территории Российской Федерации. С валютного счета за границей иностранная валюта может расходоваться только на цели, для которых открыт валютный счет. Иностранная валюта, поступившая не на текущие нужды, должна быть переведена на счета уполномоченных банков на территории Российской Федерации в течение 30 дней. На счета резидентов, открытые в банках, расположенных на территориях иностранных государств, являющихся членами ОЭСР или ФАТФ, могут быть зачислены суммы кредитов и займов в иностранной валюте, полученные по кредитным договорам и договорам займа с организациями-нерезидентами, являющимися агентами правительств иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенным с резидентами государств — членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше двух лет

Валютные операции осуществляются путем безналичных расчетов через валютные счета организаций, открытые в уполномоченных банках.

Выписки банка по валютному счету организации содержат перечень операций, осуществленных ей в иностранной валюте. Для отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета организации необходимо пересчитать сумму платежа в иностранной валюте в рублевый эквивалент по курсу Банка России на дату выписки расчетно-платежных документов. Выписки банка обрабатываются в следующем порядке: сверяется достоверность сумм в выписке банка с прилагаемыми документами; проверяется правильность определения остатка средств на валютном счете после каждой операции; определяется рублевый эквивалент каждой операции, осуществленной в иностранной валюте по курсу Банка России; указывается соответствующий корреспондирующий счет напротив каждой суммы.

Ежеквартально уполномоченные банки выплачивают организации комиссионное вознаграждение по текущим валютным счетам, которое относится к прочим доходам и учитывается по кредиту счета 91 и дебету счета 52, субсчет «Текущий валютный счет».

Аналитический учет по счету 52 ведется в разрезе субсчетов по каждому счету, открытому в банке.

12.2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Задачами учета реализации экспортных товаров и расчетов с иностранными покупателями являются:

- контроль за движением товаров;
- постоянное наблюдение за своевременным заключением внешнеторговых контрактов и за выполнением условий контрактов;
- контроль за состоянием расчетов с иностранными покупателями;
- определение эффективности реализации товаров на экспорт.

В соответствии со ст. 212 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – ТК ТС) экспортом называют таможенную процедуру, при которой товары Таможенного союза вывозятся за пределы таможенной территории Таможенного союза и предназначаются для постоянного нахождения за ее пределами. В Разделе 2 «Таможенные платежи» ТК ТС предусмотрен порядок исчисления и уплаты таможенных пошлин и иных платежей.

Расчеты с иностранными покупателями учитываются на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте». Если стоимость товаров во внешнеторговом контракте выражена в иностранной валюте, то для целей бухгалтерского учета сумму выручки от реализации необходимо пересчитать

в рублевый эквивалент по курсу Банка России на дату перехода права собственности на товар.

Момент перехода права собственности на товар зависит от условий внешнеторгового контракта. Существует прямая связь между некоторыми условиями внешнеторгового контракта и налоговыми последствиями, вытекающими из этих условий. Определяющим являются два условия: 1) базис поставки; 2) момент перехода права собственности на товар от экспортера к импортеру.

Базис поставки — это специальные условия, определяющие обязательства сторон внешнеторговой сделке по доставке товара от пункта отправления до согласованного места назначения и устанавливающие момент перехода рисков случайной гибели или повреждения товара от продавца к покупателю, а также момент исполнения экспортером обязательств по поставке товара. Содержание конкретных базисных условий определяется торговыми обычаями, сложившимися в коммерческой практике отдельных стран и зафиксированных в Международных коммерческих правилах (ИНКОТЕРМС).

ИНКОТЕРМС (*incorporated terms*) — это унифицированные правила толкования торговых терминов, впервые разработанные Международной торговой палатой — Всемирной организацией бизнеса (ICC) в 1936 г. Изначально целью введения в действие этого документа было создание единого правового поля для участников международной торговли. Впоследствии редакции ИНКОТЕРМС неоднократно менялись, правила толкования приводились в соответствие с реальными условиями поставки товаров, термины дополнялись и совершенствовались. В январе 2011 г. была выпущена в свет последняя версия ИНКОТЕРМС-2010 (*INCOTERMS 2010*), в преамбуле которой прямо указано, что международные правила толкования торговых терминов и соответствующие им условия поставки товаров могут с успехом применяться не только при импортных и экспортных сделках, но и на внутреннем рынке — при прямом указании в договоре на условия поставки ИНКОТЕРМС.

Согласно ИНКОТЕРМС-2010 все термины, определяющие базисные условия поставок, разделены на четыре группы таким образом, что каждая последующая предусматривает уменьшение обязанностей покупателя (импортера).

Первая группа E представлена только одним термином EXW (с завода), согласно которому обязательства продавца минимальны и ограничиваются предоставлением товара в распоряжение покупателя.

Вторая группа F представлена тремя терминами FCA, FAS и FOB — продавец выполняет свою обязанность путем передачи товара перевозчику, указанным покупателем. Обязательства продавца ограничиваются отгрузкой товара, основная перевозка им не оплачена.

Третья группа С (CFR, CIF, CIP и CPT) обозначает, что продавец организует и оплачивает перевозку товаров до пункта назначения, но не принимает на себя риск случайной гибели товаров во время их нахождения в пути.

Четвертая группа D представлена терминами DAT, DAP и DDP, согласно которым расходы и риски продавца максимальны, так как он обязан предоставить товары в распоряжение покупателя в оговоренном месте назначения (обеспечить прибытие).

Внутри групп основные обязательства различаются незначительно. Например, в группе С по базисам CIF и CIP продавец обязан дополнительно застраховать товар, а в группе D по условию DDP — уплатить импортные пошлины. Внутри групп F и D есть отличия, связанные с погрузкой (разгрузкой). Структура ИНКОТЕРМС-2010 представлена в табл. 12.2.

Таблица 12.2

Структура ИНКОТЕРМС-2010

Категория	Базисные условия поставки	Вид транспорта	Основная характеристика условий поставки
E (отгрузка)	EXW	Любой	<i>EX Works (named place)</i> Франко-завод (.. название места) Переход рисков в момент передачи товара на складе продавца. Экспортные таможенные формальности ответственность покупателя Импортные таможенные формальности: ответственность покупателя
F (основная перевозка не оплачена продавцом)	FCA	То же	<i>Free Carrier (named place)</i> Франко-перевозчик (название места) Переход рисков в момент передачи перевозчику на складе продавца. Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности: ответственность покупателя
	FAS	Морские и внутренние водные перевозки	<i>Free Alongside Ship (named port of shipment)</i> Франко вдоль борта судна (название порта отгрузки) Переход рисков в момент размещения товара вдоль борта судна. Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности: ответственность покупателя

Продолжение

Категория	Базисные условия поставки	Вид транспорта	Основная характеристика условий поставки
	FOB	То же	<i>Free On Board (.. named port of shipment)</i> Франко-борт (.. название порта отгрузки) Переход рисков с момента полной погрузки на борт судна. Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности ответственность покупателя
С (основная перевозка оплачена продавцом)	CFR	→	<i>Cost and Freight (.. named port of destination)</i> Стоимость и фрахт (.. название порта назначения) Переход рисков с момента полной погрузки на борт судна. Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности ответственность покупателя
	CIF	→	<i>Cost, Insurance and Freight (.. named port of destination)</i> Стоимость, страхование и фрахт (.. название порта назначения) Переход рисков с момента полной погрузки на борт судна. Экспортные таможенные формальности ответственность продавца Импортные таможенные формальности ответственность покупателя
	CIP	Любой	<i>Carriage and Insurance Paid To (.. named place of destination)</i> Фрахт (перевозка) и страхование оплачены до (.. название места назначения) Переход рисков в момент доставки (передачи) перевозчику Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности ответственность покупателя
	CPT	То же	<i>Carriage Paid To (.. named place of destination)</i> Фрахт (перевозка) оплачены до (.. название места назначения) Переход рисков в момент доставки (передачи) перевозчику Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности ответственность покупателя

Окончание

Категория	Базисные условия поставки	Вид транспорта	Основная характеристика условий поставки
D (доставка)	DAT	→	<i>Delivered At Terminal (.. named terminal of destination)</i> Поставка на терминале (.. название терминала) Переход рисков в момент доставки товара на терминал покупателя Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности: ответственность покупателя
	DAP	→	<i>Delivered At Point (.. named point of destination)</i> Поставка в пункте (.. название пункта) Риск в момент доставки товара в пункт, указанный покупателем Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности: ответственность покупателя
	DDP	→	<i>Delivered Duty Paid (.. named place of destination)</i> Поставка с оплатой пошлины (.. название места назначения) Переход рисков в момент передачи товара в распоряжение покупателя Экспортные таможенные формальности ответственность продавца. Импортные таможенные формальности: ответственность продавца

Момент перехода права собственности на товар от экспортера к импортеру никакими международными документами не определяется и не вытекает автоматически из базисных условий поставок. Дату перехода права собственности на товар необходимо устанавливать в международном контракте. Если во внешнеторговом контракте не определен момент перехода права собственности на товар, то по умолчанию им будет считаться момент перехода рисков на товар. При этом за эту дату в зависимости от конкретного способа перевозки грузов принимается:

- при железнодорожных перевозках — дата передачи товара на пограничной станции железной дороги страны покупателя или страны транзита (дата указывается на штемпеле железнодорожной накладной);
- водных перевозках — дата коносамента или водной накладной;
- автомобильных перевозках — дата принятия товара транспортными средствами покупателя, а если товар доставляется на границу продавцом — дата пересечения товаром границы страны продавца;

- воздушных перевозках – дата грузовой накладной воздушного сообщения,

- почтовых отправлениях — дата почтовой квитанции

В оперативном учете дата выполнения поставки определяется также по дате пересечения границы экспортными товарами или по дате реализации товаров, если они до продажи были вывезены в иностранное государство.

В отличие от момента поставки датой реализации считается дата выписки счета. В связи с этим возникает разрыв между датой реализации по оперативным данным по выполнению поставки и датой отражения реализации в бухгалтерском учете.

До этого момента экспортер учитывает товар на счете 45 «Товары отгруженные». Фактическая себестоимость товаров или готовой продукции отражается на этом счете в рублях.

К счету 45 открываются следующие субсчета.

- «Экспортные товары по прямым поставкам»;
- «Экспортные товары в пути в СНГ»;
- «Экспортные товары в портах и на складах СНГ»;
- «Экспортные товары в пути за границей»;
- «Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей»;
- «Экспортные товары, снятые с экспорта»;
- «Экспортные товары, отгруженные, но неотфактурованные».

Определение даты перехода права собственности на товар — очень важный момент, так как в бухгалтерском и налоговом учете на эту дату экспортные товары списываются с учета и одновременно отражается выручка от продажи товара, т.е. обеспечивается достоверность исчисления рублевого эквивалента выручки от экспорта товаров и, следовательно, величины прибыли от продаж.

Учитывая влияние каждого из условий поставок, необходимо перед подписанием контракта провести анализ влияния предлагаемых базиса поставки и момента перехода права собственности на бухгалтерские и налоговые последствия внешнеторговой сделки.

Отгрузка товара подтверждается следующими документами.

- накладными на отпуск товара (товарно-транспортными, железнодорожными, коносаменами и др.);
- приемными актами о поступлении товаров в порты или на склады;
- коммерческими актами о недостачах, излишках, порчах товаров;
- приемными актами иностранных экспедиторов, консигнаторов о движении экспортных товаров за границей.

Задолженность покупателя за отгруженный товар необходимо пересчитывать в рубли по курсу Банка России на дату составления

бухгалтерской отчетности, а также на дату погашения этой задолженности. Сумма поступивших денежных средств отражается в рублевом эквиваленте по курсу Банка России на дату зачисления валюты на счет экспортера. Курсовая разница в бухгалтерском учете (п. 13 ПБУ 3/2006) включается в состав прочих доходов и расходов, а в налоговом (п. 11 ст. 250 НК РФ и подп. 5 п. 1 ст. 265 НК РФ) – в состав внереализационных доходов и расходов.

Пример 12.1. Организация продает на экспорт товары, стоимость которых 50 000 дол. США. Фактическая себестоимость товаров составляет 1 000 000 руб. Отгрузка товаров произведена 4 марта. Товар сдан перевозчику 12 марта. Валютная выручка поступила на транзитный валютный счет организации 19 марта.

Курс доллара США, установленный Банком России, составлял (показатели условные) на 4 марта – 28,20 руб., 12 марта – 28,10 руб., 19 марта – 28,00 руб.

Вариант 1. По условиям поставки риск случайной гибели или утраты товара переходит к покупателю в момент передачи ему товаров на складе (это совпадает с моментом перехода права собственности на товар)

В учете должны быть сделаны следующие проводки

4 марта

Д 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» – К 90 «Продажи», субсчет «Выручка от экспортных товаров, услуг» 1 410 000 руб. (50 000 дол. × 28,2 руб.) – признана выручка от реализации товаров на экспорт,

Д 90 – К 41 «Товары» 1 000 000 руб. списана себестоимость отгруженных товаров.

19 марта

Д 52 – К 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» 1 400 000 руб. (50 000 дол. × 28,00 руб.) отражена выручка, поступившая на транзитный валютный счет,

Д 91, субсчет 2 «Прочие расходы» – К 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» 10 000 руб. (1 410 000 руб. – 1 400 000 руб.) отражена отрицательная курсовая разница по задолженности покупателя на дату совершения операции, т. е. на дату погашения задолженности.

Вариант 2. Риск случайной гибели или утраты товаров переходит к покупателю в момент передачи товаров перевозчику

В учете должны быть сделаны такие записи

4 марта

Д 45 – К 41 1 000 000 руб. – отражена фактическая себестоимость отгруженных товаров.

12 марта

Д 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» – К 90, субсчет «Выручка от экспортных товаров, работ и услуг» –

1 405 000 руб. (50 000 дол. × 28,1 руб) - признана выручка от реализации товаров на экспорт;

Д 90, субсчет «Себестоимость продаж» К 45 1 000 000 руб
списана себестоимость отгруженных товаров

19 марта

Д 52, субсчет «Транзитный валютный счет» — К 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» — 1 400 000 руб (50 000 дол × 28,00 руб) - отражена выручка, поступившая на транзитный валютный счет,

Д 91-2 К 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» 5000 руб (1 405 000 руб - 1 400 000 руб) отражена отрицательная курсовая разница по задолженности покупателя на дату совершения операции, так называемую дату погашения задолженности

Вариант 3. По условиям внешнеэкономического контракта право собственности на товар переходит только после его оплаты

В учете должны быть сделаны следующие записи.

4 марта

Д 45 — К 41 1 000 000 руб — отражена фактическая себестоимость отгруженных товаров.

19 марта

Д 52, субсчет «Транзитный валютный счет» — К 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» — 1 400 000 руб. (50 000 дол × 28,0 руб.) — отражена выручка, поступившая на транзитный валютный счет,

Д 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» - К 90, субсчет «Выручка от экспортных товаров, работ и услуг» - 1 405 000 руб. (50 000 дол × 28,1 руб) - признана выручка от реализации товаров на экспорт;

Д 90, субсчет «Себестоимость продаж» К 45 1 000 000 руб
списана себестоимость отгруженных товаров

В состав коммерческих расходов при экспорте товаров или произведенной продукции включают следующие затраты организации:

- на подготовку товара к отгрузке;
- транспортно-экспедиционные расходы;
- на хранение товара в пути;
- на страхование товара;
- на оплату таможенных сборов.

Учет коммерческих расходов ведется на счете 44 «Расходы на продажу».

Транспортные расходы списываются на затраты организации на основании актов приемки работ, счетов транспортных организаций или

отчетов экспедиторов, международных или внутренних перевозочных документов, счетов-фактуры.

Затраты по страхованию экспортного товара могут быть списаны организацией на коммерческие расходы в том случае, если они предусмотрены условиями поставки. При налогообложении экспортер может учесть платежи по страхованию имущества в полном размере (ст. 263 НК РФ).

При оформлении товара уплачивается экспортная таможенная пошлина и таможенные сборы. Если внешнеторговый контракт не предусматривает оплаты покупателем таможенных сборов сверх цены товара, то она включается экспортером в состав расходов на продажу.

Начисление, уплата и взимание пошлины проводятся на основании таможенной стоимости экспортируемых товаров. Таможенную стоимость товаров определяет организация-экспортер (п. 3 ст. 64 ТК ТС). Правила определения таможенной стоимости товаров, вывозимых из Российской Федерации, утверждены постановлением Правительства РФ от 6 марта 2012 г. № 191. Таможенный орган вправе самостоятельно исчислить таможенную стоимость вывозимых товаров, если обнаружит, что декларант неправильно выбрал метод ее определения и (или) неверно ее рассчитал (п. 1 ст. 68 ТК ТС).

Обязанности по уплате таможенных пошлин возникают у декларанта с момента регистрации таможенным органом таможенной декларации (подп. 2 п. 1 ст. 319 ТК ТС). Вывозные таможенные пошлины подлежат уплате до выпуска товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта. Отражение операции по начислению и уплате таможенной пошлины и таможенного сбора при экспорте товаров в бухгалтерском учете представлено в табл. 12.3.

Таблица 12.3

**Корреспонденции счетов по начислению и уплате таможенной
пошлины и таможенного сбора при экспорте товаров**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
1 Начислена экспортная пошлина	90-5	68	Таможенная декларация
2 Начислены таможенные сборы за таможенное оформление	44	76	То же
3 Уплачена экспортная пошлина	68	51	Выписка банка по расчетному счету
4 Уплачены таможенные сборы за таможенное оформление	76	51	То же
5 Списаны таможенные сборы за таможенное оформление	90-2	44	Бухгалтерская справка

Пример 12.2. Организация вывозит продукцию собственного производства. В июне был заключен внешнеторговый контракт с иностранным покупателем. Стоимость контракта – 15 000 дол. США. Себестоимость отгруженной продукции – 300 000 руб.

5 июня организация отгрузила со склада продукцию и оформила товар на таможне. Транспортные расходы по доставке продукции до таможни составили 2542 руб.

Право собственности переходит к покупателю в момент передачи товара иностранному перевозчику, т.е. 7 июня.

Покупатель оплатил продукцию 22 июня.

Курс доллара составлял (показатели условные): на 5 июня – 28,80 руб., 7 июня – 28,75 руб., 22 июня – 28,65 руб.

Таможенная пошлина составила 2250 дол. США, сбор за таможенное оформление – 900 руб.

В учете должны быть сделаны следующие записи.

5 июня

Д 45 «К 43 «Готовая продукция» 300 тыс. руб. – отражена себестоимость отгруженной продукции,

Д 44 «К 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

2542 руб. – отражены расходы по доставке товара до таможни,

Д 76, субсчет «Расчеты с таможенными органами» К 51 «Расчетные счета» 900 руб. – уплачен таможенный сбор,

Д 68 «Расчеты по налогам и сборам» К 51 – 64 800 руб. (2250 дол. × 28,80 руб.) – уплачена таможенная пошлина,

Д 44 «К 76, субсчет «Расчеты с таможенными органами» 900 руб. – включен в состав расходов на продажу таможенный сбор

7 июня

Д 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» –

К 90, субсчет «Выручка от экспортных товаров, работ и услуг» –

431 250 руб. (15 000 дол. × 28,75 руб.) – отражена выручка от продажи экспортной продукции,

Д 90, субсчет «Себестоимость продаж» – К 45 – 300 000 руб. – списана себестоимость экспортной продукции,

Д 90, субсчет «Экспортные пошлины» К 68 64 800 руб. – начислена экспортная таможенная пошлина,

Д 90, субсчет «Себестоимость продаж» К 44 – 3442 руб. (2542 руб. + 900 руб.) – списаны коммерческие расходы, связанные с экспортом продукции

22 июня

Д 52, субсчет «Транзитный валютный счет» – К 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» 429 750 руб. (15 000 дол. × 28,65 руб.) – поступила на валютный счет экспортная выручка,

Д 91-2 – К 62, субсчет «Расчеты с покупателями в иностранной валюте» – 1500 руб. [15 000 дол. × (28,75 руб. – 28,65 руб.)] – списана отрицательная курсовая разница по задолженности покупателя.

При продаже товаров на экспорт (за исключением нефти и природного газа) налогообложение НДС производится по налоговой ставке 0% (подп. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ). При экспорте товаров организация может оказывать покупателю дополнительные услуги, например, организовать перевозку. Некоторые такие услуги, так же как и сам экспорт, облагаются НДС по ставке 0%. Для применения по НДС нулевой ставки экспортер должен представить в налоговые органы документы, которые подтверждают факт пересечения товарами таможенной границы Российской Федерации. Согласно ст. 165 НК РФ к этим документам относятся.

- копия контракта российской организации с иностранным покупателем на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации;

- копия выписки банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке;

- копия ГТД с отметками российского таможенного органа, который осуществил выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, через который товар был вывезен за пределы таможенной границы Российской Федерации;

- копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающими вывоз товаров за пределы таможенной границы Российской Федерации;

- счета-фактуры;

- книга учета продаж.

Все эти документы организация должна собрать в течение 180 дней с момента оформления ГТД (п. 9 ст. 167 НК РФ). Однако момент, с которого данный срок исчисляется, установлен отдельно для каждого конкретного случая. Например, в отношении предоставления железнодорожного подвижного состава для перевозки экспортируемых товаров такой срок исчисляется с даты, когда таможеней проставлена отметка на транспортных документах, подтверждающая помещение товаров под таможенную процедуру экспорта.

Если организация выполнила эти условия, то товар считается реализованным на экспорт в последний день квартала, в котором собран полный пакет документов (п. 9 ст. 167 НК РФ). Если документы не собраны, то на 181 день с момента оформления таможенной декларации необходимо заплатить НДС по реализованным товарам и сдать уточненную декларацию по НДС.

При продаже товара через посредника помимо контракта необходимо представить в налоговые органы копию посреднического договора.

Если иностранная организация расплачивается за приобретенные товары имуществом, то вместо выписки банка экспортер должен представить таможенную декларацию и акты приемки-передачи этого имущества. Этими документами экспортер подтверждает, что имущество действительно ввезено в Россию и оприходовано.

На основании документов, представленных в налоговую инспекцию, организация не только может применить нулевую ставку по НДС, но и возместить «входной» НДС по товарно-материальным ценностям, которые были использованы при производстве и реализации экспортной продукции (п. 4 ст. 176 НК РФ).

Курсовая разница по неподтвержденному экспорту будет включаться в налоговую базу по НДС (п. 3 ст. 153 НК РФ)

Пример 12.3. В январе организация приобрела партию древесины за 590 000 руб (в том числе НДС 18% – 90 000 руб.) и оплатила приобретенный товар 11 января. В этом же месяце организация заключила контракт на поставку древесины с финской компанией. Цена контракта – 30 000 евро. Право собственности на древесину перешло финской компании 17 января. Оплата от финской компании поступила 1 февраля

Курс евро (условно) составил: на 17 января – 30 руб., 1 февраля – 35 руб.

В учете должны быть сделаны следующие записи.

11 января

Д 41 К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
500 000 руб. (590 000 руб. – 90 000 руб.) оприходована древесина на склад,

Д 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – К 60 – 90 000 руб. – учтен НДС по древесине,

Д 60 К 51 – 590 000 руб. – перечислены деньги поставщику

17 января

Д 62 К 90 900 000 руб. (30 000 евро. × 30 руб.) отражена выручка,

Д 90 К 41 500 000 руб. списана себестоимость отгруженной древесины

1 февраля

Д 52, субсчет «Транзитный валютный счет» – К 62, субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками в иностранной валюте» – 1 050 000 руб. (30 000 евро. × 35 руб.) получена выручка по внешнеторговому контракту,

Д 62 К 91 – 150 000 руб. [30 000 евро × (35 руб. – 30 руб.)] – отражена курсовая разница

Предположим, что спустя 181 день (16 июля) организация не собрала полный пакет документов по реализации на экспорт. В бухгалтерском учете в июле будут сделаны следующие записи:

Д 90 К 68 162 000 руб. (900 000 руб. $\times$ 0,18) начислен НДС по неподтвержденному экспорту,

Д 68 К 19 — 90 000 руб. принят к вычету НДС

Если экспорт не подтвердился, то курсовая разница, образовавшаяся между датами отгрузки и оплаты экспортных товаров, облагается НДС по прямой ставке:

Д 91 К 68 — 27 000 руб. [(1 050 000 руб. — 900 000 руб.) $\times$ 0,18] — начислен НДС по курсовой разнице

Налог на добавленную стоимость с курсовой разницы показывается в уточненной декларации за февраль.

По неподтвержденному экспорту необходимо заплатить пени. Возврату они не подлежат.

Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 4555,2 руб. [(162 000 руб. — 90 000 руб.) $\times$ 13% : 300 $\times$ 146 дней (с 21 февраля по 16 июля)] — начислены пени

С курсовой разницы также нужно перечислить пени в бюджет:

Д 99 — К 68 1474,2 руб. [27 000 руб. $\times$ 13% : 300 $\times$ 126 дней (с 21 марта по 16 июля)] — начислены пени

Особенностью учета экспортных операций является специальная учетная единица, называемая товарной партией. За товарную партию принимается любое количество товара, отгруженное по одному внешне-торговому контракту и последовательно оформленное одним транспортным или складским документом, в зависимости от местонахождения товара. Учетная партия, как правило, не подлежит дроблению.

Для поддержания отечественных экспортеров им может быть предоставлена государственная гарантия. Государственную поддержку получают экспортеры промышленной продукции, которая включена в перечень, утвержденный распоряжением Правительства РФ от 21 сентября 2004 г. № 1222-р.

12.3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Под импортом понимается ввоз товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной собственности, в том числе исключительных прав на них, на таможенную территорию Российской Федерации из-за границы без обязательства об обратном вывозе (п. 10 ст. 2 Федерального

закона от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»). В Таможенном кодексе Таможенного союза термин «импорт» не встречается. Вместо него используется оборот «выпуск для внутреннего потребления» (ст. 202 ТК ТС). Обязанности по уплате ввозных таможенных платежей установлены в ст. 211 ТК ТС.

Покупая товары за границей, организация выплачивает их стоимость в иностранной валюте. Пересчет стоимости товаров в рубли производится по курсу Банка России, установленному на дату совершения операции в иностранной валюте (п. 6 ПБУ 3-2006). Датой совершения операций в иностранной валюте по импорту товаров является день возникновения у организации права собственности на ввезенные товары, которая должна быть указана во внешнеторговом контракте.

Стоимость имущества, приобретенного организацией, отражается на момент перехода права собственности в рублевом эквиваленте по курсу Банка России, который действовал на эту дату. В дальнейшем эта стоимость не пересчитывается.

Кредиторскую задолженность перед иностранным поставщиком необходимо пересчитывать в рубли по курсу Банка России на дату составления отчетности, а также на дату погашения этой задолженности. Это необходимо делать и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

В бухгалтерском учете импортных операций должна быть правильно сформирована первоначальная стоимость импортируемого имущества. Она определяется суммированием фактурной стоимости, таможенных платежей, транспортных и прочих расходов по приобретению имущества.

Если поставщик выписывает счет покупателю на каждую партию товара, то за учетную партию принимается партия, оформленная одним счетом.

Задачами бухгалтерского учета импортных операций являются:

- контроль за движением импортных товаров от иностранного поставщика до предприятия;
- получение при необходимости точных данных о нахождении товаров по направлениям их движения и местам хранения;
- контроль за количественной и качественной сохранностью товаров;
- учет накладных расходов по импортным операциям;
- контроль за состоянием расчетов с иностранными поставщиками;
- учет расчетов с банком по полученным кредитам и с бюджетом;
- своевременное и достоверное составление отчетности по импорту.

Для приобретения предприятием товаров у иностранных поставщиков заключаются внешнеторговые контракты, по которым осу-

пешествляют контроль за сроками их выполнения. Лица, ответственные за внешнеэкономическую деятельность предприятия, осуществляют оперативный контроль за выполнением обязательств по внешнеторговому контракту. Для этого по каждому внешнеторговому контракту ведется контрольная карточка. В бухгалтерии ведется расчетная карточка, в которой отражаются все расчетные операции по каждому контракту.

При торговле с отдельными странами поставка считается выполненной после выполнения иностранным поставщиком условий сдачи товара импортеру.

В соответствии с внешнеторговым контрактом поставка может считаться выполненной.

- при железнодорожных перевозках — с момента передачи товара железной дорогой страны-продавца железной дороге страны-покупателя (по дате штампа на железнодорожной накладной пограничной станции);
- морских перевозках — с момента погрузки товара на борт судна в порту отправителя, т.е. по дате выписки коносамента;
- автомобильных перевозках — по дате документа, свидетельствующего о принятии товара с транспортного средства продавца на транспортное средство покупателя;
- воздушных перевозках — по дате грузовой накладной воздушного сообщения;
- почтовых отправлениях — по дате почтовой квитанции, в которой фиксируется момент сдачи товара почтовому ведомству страны-продавца.

Моментом перехода импортным товаром границы Российской Федерации считается:

- при железнодорожных перевозках — дата штампа пограничной станции на железнодорожной накладной;
- морских перевозках — дата прибытия судна в порт страны;
- автомобильных перевозках — дата сдачи-приемки товара в стране;
- воздушных перевозках — дата прибытия самолета в первый аэропорт страны.

Основанием для записей, фиксирующих момент импорта, является информация, поступающая от транспортно-экспедиторских контор, которые направляют предприятию извещение о прохождении через границу импортных грузов с указанием страны происхождения товара, даты его прибытия, наименования товара и даты пересылки в адрес предприятия.

При морских отгрузках предприятию поступают из портов генеральные акты разгрузки судна и коносаменты, прибывшие капитанской почтой.

Импортные товары учитываются по фактурной импортной стоимости, под которой понимают стоимость товара, включая тару и упаковку. Иностранцами поставщиками, в зависимости от условий поставки товара, в фактурную импортную стоимость товара могут включаться дополнительные накладные расходы, которые затем возмещаются импортером. Накладные расходы, оплачиваемые предприятием по отдельным счетам, в фактурную стоимость товаров не входят и учитываются отдельно на счете 44 «Расходы на продажу». Если товар поставляется на условиях «Франко-граница» страны поставщика, то кроме фактурной стоимости товара поставщик включает в счет все расходы по доставке товара до границы.

Учет импортных товаров ведется по учетным партиям. При импорте машин и оборудования за учетную партию принимаются: по *морским перевозкам* — заказ, транспорт, пароход, коносамент; *железнодорожным* — заказ, транспорт, вагон, международная железнодорожная накладная.

При импорте сырья, продовольствия и товаров массового производства за учетную партию принимаются: по *морским перевозкам* пароход, товар, коносамент; *железнодорожным* — вагон, эшелон. Если с иностранным поставщиком имеется договоренность о предъявлении им счета на каждую транспортную партию, то за учетную партию принимается партия, оформленная одним счетом поставщика.

Во всех случаях выбор признаков учетной партии должен обеспечивать возможность контроля за движением и остатков товара в пути, в местах хранения и перевозки грузов.

Синтетический учет импортных товаров ведется на счете 41 «Товары» на специальных субсчетах по местам нахождения товаров (за границей и в пути), странам, учетным партиям, товарам.

Для контроля за движением каждой партии импортных товаров необходимо организовать их учет по этапам товародвижения. В качестве таких этапов можно выделить такие:

- товар в пути за границей;
- склад за границей;
- железнодорожный пограничный пункт или порт Российской Федерации;
- нахождение в пути на территории Российской Федерации

Для организации контроля за движением товаров можно выделить следующие субсчета.

- «Импортные товары в пути за границей»;
- «Импортные товары на складах и переработке за границей»;
- «Импортные в портах и на складах Российской Федерации»;

- «Импортные товары в пути в СНГ»;
- «Импортные товары по прямым поставкам»;
- «Товары импортные в пути в Российской Федерации».

Стоимость поступивших импортных товаров отражается по дебету счета 41 в корреспонденции со счетом 60 независимо от того, когда получены расчетные и товаросопроводительные документы от иностранных поставщиков. Неотфактурованные импортные товары отражаются по дебету счета 41 по ценам контракта на основании приемных актов, коносаментов, выписок из генеральных актов разгрузки судов, извещений транспортно-экспедиторских контор, пограничных станций страны и других документов.

Импортные товары, отгруженные в адрес предприятия, через порт страны, пограничную станцию или пункт перевалки за границей и не прибывшие в пункт назначения до конца отчетного периода, отражаются по счету 41, субсчет «Импортные товары в пути за границей». Записи по этому субсчету производятся на основании извещений иностранных поставщиков об отгрузке товара в адрес предприятия. Аналитический учет по данному субсчету ведется по странам, наименованиям товаров и учетным партиям.

Импортные товары, прибывшие на входные пограничные станции страны и не отправленные до конца отчетного периода предприятию, приходятся на счет 41, субсчет «Импортные товары в портах и на складах Российской Федерации» в корреспонденции со счетом 60. Аналитический учет по этому субсчету ведется по местам хранения, наименованиям товаров и учетным партиям.

Отгруженные иностранными поставщиками товары непосредственно в адрес предприятия по железнодорожным, авто- и авианакладным международного прямого сообщения в учете отражаются по дебету счета 41, субсчет «Импортные товары по прямым поставкам» в корреспонденции со счетом 60.

«Отфактурование» предприятием товаров, отгруженных иностранными поставщиками, производится на основании счетов, других товаросопроводительных документов иностранных поставщиков и дубликатов железнодорожных накладных международного грузового сообщения. При отгрузке импортных товаров морским путем с указанием в коносаменте станции назначения отфактуровование производится при получении извещения о прибытии импортных товаров в порт.

Формирование стоимости приобретаемых импортных материальных ценностей может отражаться: а) с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», б) без применения счета 15, непосредственно на счетах 10 «Материалы» и 41

Порядок формирования фактической стоимости материальных ценностей должен быть закреплён в учетной политике организации.

В соответствии с ПБУ 5/01 фактической себестоимостью МПЗ, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных ресурсов относятся.

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

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы МПЗ;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены МПЗ,

- затраты на упаковку и доставку МПЗ до места их использования, включая расходы по страхованию;

- затраты на доведение МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Не включаются в фактические затраты на приобретение МПЗ общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ.

Учет расходов на приобретение импортного основного средства ведется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 4 «Приобретение объектов основных средств». Первоначальная стоимость импортного основного средства отражается по дебету счета 01 «Основные средства» после ввода его в эксплуатацию.

В бухгалтерском и налоговом учете таможенные пошлины и сборы могут включаться в первоначальную стоимость импортного имущества. Отразив это в учетной политике, можно сблизить эти два вида учета.

Рассмотрим пример формирования первоначальной стоимости импортного товара с использованием счета 15.

Пример 12.4. Организация импортирует товары. Право собственности на товар перешло к предприятию 1 апреля текущего года. Таможенная стоимость товара 5000 дол. США. Таможенная пошлина составляет 5% таможенной стоимости товара. Таможенный сбор — 155 руб. Курс доллара

США на дату зачисления и уплаты таможенных платежей (1 апреля) составлял 30,50 руб

В бухгалтерском учете предприятия должны быть сделаны следующие записи

Д 15 К 60, субсчет «Расчеты с поставщиками в иностранной валюте» – 152 500 руб (5000 дол. × 30,50 руб) – оприходован товар;
Д 15 К 76, субсчет «Расчеты с таможней по таможенной пошлине» – 7625 руб (152 500 руб. × 5%) – начислена таможенная пошлина,
Д 76, субсчет «Расчеты с таможней по таможенной пошлине» – К 51 7625 руб. – уплачена таможенная пошлина,
Д 15 – К 76, субсчет «Расчеты с таможней по таможенным сборам» – 155 руб – начислен сбор за таможенное оформление товаров,
Д 76, субсчет «Расчеты с таможней по таможенным сборам» К 51 – 155 руб. – уплачен сбор за таможенное оформление товаров,
Д 41 К 15 160 280 руб (152 500 руб. + 7625 руб + 155 руб) – отражена фактическая себестоимость товара

В налоговом учете фактическая стоимость товара может формироваться аналогично.

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации при импорте товаров уплачивается НДС (подп. 1 п. 1 ст. 151 НК РФ). Налог может быть рассчитан по ставке 18 и 10% в зависимости от вида ввозимого товара.

Базой для начисления НДС по ввозимым товарам является их таможенная стоимость, увеличенная на таможенную пошлину и акцизы, по подакцизным товарам.

Уплаченные на таможне суммы НДС можно принять к таможенному вычету, если.

- товары приобретены для осуществления операций, которые признаются объектами налогообложения НДС, или для перепродажи (ст. 171 НК РФ),
- ввезенные материальные ценности приняты к учету в соответствии с первичными документами.

Основанием для принятия уплаченного на таможне НДС к вычету является таможенная декларация и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату НДС таможенному органу, а также другие документы, подтверждающие ввоз материальных ценностей на таможенную территорию Российской Федерации (п. 2 ст. 171 НК РФ)

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации основанием для регистрации в книге покупок счетов-фактур является таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату НДС таможенному органу.

Синтетический учет расчетов за товары по импорту ведется на счете 60, к которому могут быть открыты следующие субсчета.

- «Расчеты с поставщиками СНГ экспортных товаров, работ, услуг»;
- «Расчеты с поставщиками по акцептованным счетам»;
- «Расчеты с поставщиками по неотфактурованным поставкам»;
- «Векселя, выданные в иностранной валюте»;
- «Расчеты с иностранными поставщиками товаров и услуг»;
- «Расчеты с иностранными поставщиками по акцептованным счетам»;
- «Расчеты с иностранными поставщиками по неотфактурованным поставкам»;
- «Расчеты с иностранными поставщиками по гарантийным суммам»;
- «Расчеты с иностранными поставщиками по поставкам в счет специальных соглашений»;
- «Расчеты с иностранными поставщиками по коммерческому кредиту»;
- «Векселя (тратты), выданные в иностранной валюте».

При формировании первоначальной стоимости импортных МПЗ необходимо учитывать момент перехода права собственности на товар от продавца к покупателю. Этот момент должен быть отражен во внешнеторговом контракте (при отгрузке товаров перевозчику, оплате импортных материальных ценностей, пересечении товарами границы Российской Федерации и т.д.). При отсутствии во внешнеторговом контракте этого момента передача права собственности согласно ИНКОТЕРМС-2010 обычно происходит в момент перехода от продавца к покупателю риска случайной гибели или утраты товаров. Кроме этого на основе базисных условий поставок формируется состав затрат по поставке товаров от продавца к покупателю. Включение у покупателя в состав импортной стоимости расходов по поставке, которые согласно условиям ИНКОТЕРМС-2010 обязан оплатить продавец, приводит к завышению импортной стоимости товаров и, следовательно, к уменьшению финансовых результатов от их реализации.

Пример 12.5. Организация импортирует товары из Ливерпуля, стоимость которых составляет 50 000 долл. США. Условия поставки товара – CIF Ливерпуль. Товар доставлен на борт судна 4 марта. Таможенная декларация подана 12 марта. Ставка таможенной пошлины по этому виду товара составляет 10%. Приобретенный товар не облагается акцизами и облагается НДС по ставке 18%. Задолженность перед поставщиком была погашена 19 марта.

Официальный курс доллара США, установленный Банком России, составляет (показатели условные) на 4 марта – 30,60 руб., 12 марта – 30,50 руб., 19 марта – 30,40 руб.

Таможенные платежи должны быть отражены в бухгалтерском учете в следующем порядке

Д 41 – К 76, субсчет «Расчеты с таможенными органами по таможенной пошлине» 152 500 руб. $(50\,000 \text{ дол.} \times 30,50 \text{ руб.} \times 10\%)$ – отражена сумма таможенной пошлины,

Д 19 – К 76, субсчет «Расчеты с таможенными органами по НДС» – 167 750 руб. $[(50\,000 \text{ дол.} \times 30,5 \text{ руб.} + 152\,500 \text{ руб.}) \times 10\%]$ – отражена сумма НДС,

Д 41 – К 76, субсчет «Расчеты с таможенными органами по таможенным сборам» 1500 руб. – отражена сумма сбора за таможенное оформление.

Д 76 – К 51 154 000 руб. $(152\,500 \text{ руб.} + 1500 \text{ руб.})$ – перечислены таможенные платежи

В зависимости от момента перехода права собственности на товар возможны три варианта оценки стоимости приобретенных товаров

Вариант 1 Условия поставки – CIF Ливерпуль. Во внешнеторговом контракте порядок перехода права собственности не определен. По умолчанию, товар переходит в собственность покупателя в момент исполнения им своих обязательств перед продавцом, т.е. когда товар на борту судна. В учете предприятия должны быть сделаны следующие записи

4 марта

Д 41 – К 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» – 1 530 000 руб. $(50\,000 \text{ дол.} \times 30,60 \text{ руб.})$ – отражена стоимость товара, находящегося в пути, на основании полученного коносамента.

19 марта

Д 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» – К 52, субсчет «Текущий валютный счет» 1 520 000 руб. $(50\,000 \text{ дол.} \times 30,40 \text{ руб.})$ – погашена задолженность перед иностранным поставщиком,

Д 60, субсчет «Расчеты с иностранными поставщиками» – К 91, субсчет 1 «Прочие доходы» 10 000 руб. $(1\,530\,000 \text{ руб.} - 1\,520\,000 \text{ руб.})$ – отражена положительная курсовая разница по задолженности иностранному поставщику на дату совершения операции

Вариант 2 Условия поставки – DAP. В связи с тем, что во внешне-торговом контракте порядок перехода права собственности не определен, товар переходит в собственность покупателя в момент исполнения им своих обязательств, т.е. в момент доставки товара в пункт указанный покупателем (например, в момент пересечения таможенной границы Российской Федерации). В учете должны быть сделаны следующие записи

12 марта

Д 41 — К 60, субсчет «Расчеты с поставщиками в иностранной валюте» — 1 525 000 руб. (50 000 дол. × 30,50 руб) — отражена стоимость товара, находящегося на таможенном оформлении, на основании полученного коносамента.

19 марта

Д 60, субсчет «Расчеты с поставщиками в иностранной валюте» — К 52, субсчет «Текущий валютный счет» — 1 520 000 руб (50 000 дол × 30,40 руб) — погашена задолженность перед иностранным поставщиком,

Д 60, субсчет «Расчеты с поставщиками в иностранной валюте» — К 91-1 5000 руб (1 525 000 руб — 1 520 000 руб) — отражена положительная курсовая разница по задолженности иностранному поставщику на дату совершения операции

Вариант 3 В условиях контракта сказано, что товар переходит в собственность предприятия после его оплаты. Следовательно, пока товар находится на таможенном оформлении, его следует учитывать на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию». В учете предприятия должны быть сделаны следующие записи

12 марта

Д 004 1 525 000 руб (50 000 дол. × 30,50 руб) — отражена стоимость товара, находящегося на таможенном оформлении, на основании полученного коносамента.

19 марта

Д 60, субсчет «Расчеты с поставщиками в иностранной валюте» — К 52, субсчет «Текущий валютный счет» 1 520 000 руб (50 000 дол × 30,40 руб) — погашена задолженность перед иностранным поставщиком,

Д 41 — К 60, субсчет «Расчеты с поставщиками в иностранной валюте» 1 520 000 руб (50 000 дол × 30,40 руб) — товар оприходован на склад,

К 004 1 525 000 руб — стоимость товара списана с забалансового счета

При перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации организации необходимо уплатить необходимые таможенную пошлину, таможенные сборы, акцизы по подакцизным товарам и НДС, который уплачивается таможенному комитету.

Базой для начисления ввозных таможенных платежей, как правило, является таможенная стоимость, поэтому правильность ее определения будет влиять на размер платежей. В соответствии со ст. 12 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» (далее — Закон о таможенном регулировании в Российской Федерации) определение таможенной стоимости

товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза при ввозе в Российскую Федерацию, осуществляется в соответствии с международным договором государств – членов Таможенного союза. Декларирование таможенной стоимости ввозимых товаров производится путем заявления сведений о методе определения таможенной стоимости товаров.

Таможенная пошлина — обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с пересечением товаров через таможенную границу Таможенного союза и в иных случаях (п. 25 ст. 4 ТК ТС). Ставки ввозных таможенных пошлин определяет Правительство РФ. Согласно ст. 4 Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» ставка таможенной пошлины зависит от страны происхождения товара, его вида (кода по товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности (далее – ТН ВЭД)), таможенной стоимости. Таможенная пошлина взимается либо в зависимости от количества экспортируемого товара (специфическая), либо в зависимости от заявленной в таможенной декларации таможенной стоимости товара (адвалорная). Возможно использование комбинированной таможенной пошлины. Она рассчитывается по двум изложенным выше вариантам, но взимается наибольшая.

При *специфической ставке* для расчета таможенной пошлины используют формулу

$$П = X \times Ст \times K_{\text{в}}$$

где X — характеристика ввозимого товара (количество или другой показатель) в натуральном выражении,

$Ст$ — ставка таможенной пошлины в иностранной валюте за единицу товара,

$K_{\text{в}}$ — курс валюты по ставке, установленной Банком России.

Пример 12.6. Организация-импортер ввозит 10 500 кг короткозерного пропаренного риса (код ТН ВЭД России 1006 10 210 0).

Рассчитаем размер таможенной пошлины при условии, что в день подачи декларации курс Банка России составил 39,8512 руб. евро.

Ставка таможенной пошлины на ввоз данного товара равна 0,07 евро/кг. За него нужно будет уплатить таможенную пошлину 29 290, 63 руб. (10 500 кг × 0,07 евро/кг × 39,8512 руб. евро)

При *адвалорной ставке* для расчета таможенной пошлины используют формулу

$$П = C_{\text{т}} \times Ст \cdot 100\%,$$

где $C_{\text{т}}$ — таможенная стоимость товара,

$Ст$ — ставка пошлины, %.

Пример 12.7. Организация-импортер ввозит на территорию Российской Федерации морскую рыбу (код ТН ВЭД России — 0301 99 800 0). Контрактная стоимость морской рыбы составила 30 000 евро. Курс Банка России на дату принятия таможенной декларации установлен 39,8512 руб./евро. Таможенный тариф по ввезенному товару составляет 10% таможенной стоимости морской рыбы.

Определим сумму таможенной пошлины по адвалорной ставке.

Таможенная стоимость рыбы составит 1 195 536 руб. ($30\,000 \text{ евро} \times 39,8512 \text{ руб./евро}$). Сумма таможенной пошлины по адвалорной ставке 10% составит 119 553,60 руб. ($1\,195\,536 \text{ руб.} \times 10\% = 119\,553,60 \text{ руб.}$)

Теперь рассмотрим порядок расчета таможенной пошлины с использованием *комбинированной ставки*. Например, установлена комбинированная ставка в процентах от таможенной стоимости (адвалорная), но не менее чем определенное количество евро за единицу товара (специфическая). Сначала исчисляется сумма таможенной пошлины по адвалорной ставке, а затем по специфической. После того как вычислены две эти суммы, определяется сумма таможенной пошлины, которая принимается равной большей из полученных величин. При расчете суммы таможенной пошлины по комбинированной ставке со специфической составляющей в евро за 1 кг товара используется масса товара с учетом его первичной упаковки.

Пример 12.8. Организация-импортер ввозит на территорию Российской Федерации жевательную резинку в полосках (код ТН ВЭД России 1704 10 110 0). Контрактная стоимость товара составляет 10 000 евро. Масса партии — 1500 кг. Курс Банка России на дату принятия таможенной декларации установлен в размере 39,8512 руб./евро.

Определим сумму таможенной пошлины.

Таможенный тариф по ввезенному товару составляет 20%, но не менее 1,2 евро за 1 кг. Сумма таможенной пошлины в евро по адвалорной ставке — 2000 евро ($10\,000 \text{ евро} \times 20\% = 2000 \text{ евро}$). Сумма таможенной стоимости по специфической ставке составит 1800 евро ($1500 \text{ кг} \times 1,2 \text{ евро/кг}$). Большая величина рассчитана по адвалорной ставке. Именно она и будет равна таможенной пошлине.

Сумма таможенной пошлины в рублях на дату принятия таможенной декларации составит 79 702,40 руб. ($2000 \text{ евро} \times 39,8512 \text{ руб./евро}$)

Таможенные пошлины уплачиваются на счет Федерального казначейства до подачи таможенной декларации или одновременно с подачей таможенной декларации.

Таможенный сбор — обязательный платеж, взимаемый таможенными органами за совершение ими действий, связанных с таможенным

сопровождением товаров (ст. 72 ТК ТС). Виды таможенных сборов определены в ст. 123 Закона о таможенном регулировании в Российской Федерации. К ним относятся:

- таможенные сборы за таможенные операции (за совершение действий, связанных с выпуском товара);
- таможенные сборы за таможенное сопровождение;
- таможенные сборы за хранение.

Ставки таможенных сборов за таможенные операции устанавливаются Правительством РФ.

Согласно постановлению Правительства РФ от 28 декабря 2004 г. № 863 «О Ставках таможенных сборов за таможенное оформление товаров» ставки таможенных сборов за таможенные операции зависят от стоимости товара и колеблются от 500 руб. (минимальная ставка) до 100 тыс. руб. (максимальная ставка).

Таможенные сборы за таможенные операции должны быть уплачены в валюте Российской Федерации на счет Федерального казначейства одновременно с подачей таможенной декларации (ст. 128 Закона о таможенном регулировании в Российской Федерации).

Таможенные сборы за таможенное сопровождение уплачиваются в следующих размерах (п. 5 ст. 130 Закона о таможенном регулировании в Российской Федерации).

а) за осуществление таможенного сопровождения каждого автотранспортного средства и каждой единицы железнодорожного подвижного состава на расстояние.

- до 50 км включительно – 2000 руб.,
- от 51 до 100 км включительно – 3000 руб.,
- от 101 до 200 км включительно – 4000 руб.,
- свыше 200 км – 1000 руб. за каждые 100 км пути, но не менее 6000 руб.;

б) за осуществление таможенного сопровождения каждого водного или воздушного судна – 20 000 руб. независимо от расстояния перемещения. Таможенные сборы за таможенное сопровождение уплачиваются в валюте Российской Федерации на счет Федерального казначейства до начала фактического осуществления таможенного сопровождения (ст. 129 Закона о таможенном регулировании в Российской Федерации).

Таможенные сборы за хранение на складе временного хранения таможенного органа уплачиваются в размере 1 руб. с каждых 100 кг массы товаров в день, а в специально приспособленных (обустроенных и оборудованных) для хранения отдельных видов товаров помещениях – 2 руб. с каждых 100 кг массы товаров в день. Неполные

100 кг массы товаров приравниваются к полным 100 кг, а неполный день — к полному (п. 6 ст. 130 Закона о таможенном регулировании в Российской Федерации).

Таможенные сборы за хранение уплачиваются в валюте Российской Федерации до фактической выдачи товаров со склада временного хранения таможенным органом (ст. 128 Закона о таможенном регулировании в Российской Федерации).

Для отражения в бухгалтерском учете таможенных платежей используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможней по таможенной пошлине» и субсчет «Расчеты с таможней по таможенным сборам».

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации уплачивается НДС (подп. 1 п. 1 ст. 151 НК РФ). Налог рассчитывается по ставкам 10 и 18% в зависимости от вида товара (п. 5 ст. 164 НК РФ). Базой для начисления НДС по ввозимым товарам является таможенная стоимость, увеличенная на таможенную пошлину и акцизы (п. 1 ст. 160 НК РФ). При этом налоговая база устанавливается отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки (п. 3 ст. 160 НК РФ). Сумму НДС, которую импортер должен уплатить на таможне, рассчитывают следующим образом (п. 1 ст. 153 НК РФ).

$$\text{НДС} = (C_{\text{т}} + \Pi_{\text{ввоз}} + A) \times 10\% \text{ (или } 18\%) : 100\%,$$

где $\Pi_{\text{ввоз}}$ — ввозная таможенная пошлина,
 A — сумма акциза (для подакцизных товаров)

Сумма НДС исчисляется в российских рублях и округляется до второго знака после запятой.

Пример 12.9. Организация-импортер ввозит на территорию Российской Федерации партию импортных товаров. Таможенная стоимость импорта составляет 30 000 евро и соответствует контрактной стоимости. Курс Банка России (условный) на дату принятия ГТД — 40 руб./евро.

Определить сумму НДС.

Решение

Таможенная стоимость в рублях равна 1 200 000 руб. (30 000 евро × 40 руб./евро). Согласно таможенному тарифу ставка пошлины (условно) — 5%. Таможенные платежи составят:

- таможенная пошлина — 60 000 руб. (1 200 000 руб. × 5% : 100%),
- сбор за таможенные операции — 2000 руб.

Налоговая база по НДС — 1 800 000 руб. (1 200 000 руб. + 60 000 руб.)

Налог на добавленную стоимость исчисляется по ставке 18% и равен 324 000 руб.

Уплаченные на таможенные суммы НДС принимаются к вычету, если: а) товары приобретены для осуществления операций, которые признаются объектами налогообложения НДС или для перепродажи (п. 2 ст. 171 НК РФ); б) ввезенные материальные ценности приняты к учету в соответствии с первичными документами.

Основанием для принятия уплаченного на таможенные НДС к вычету является таможенная декларация и платежные документы, подтверждающие фактическую оплату НДС таможенному органу, а также другие документы, подтверждающие ввоз материальных ценностей на таможенную территорию Российской Федерации (п. 2 ст. 171 НК РФ).

При ввозе товаров на территорию Российской Федерации основанием для регистрации в книге покупок счетов-фактур является таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую оплату НДС таможенному органу. Корреспонденция счетов по учету операций по импорту товаров (работ, услуг) представлена в табл. 12.4.

Таблица 12.4

**Бухгалтерский учет операций по импорту
товаров (работ, услуг)**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
1 Уплачены таможенные платежи	76	51	Таможенная декларация, платежное поручение, выписка банка
2 Уплачен НДС по импорту	68	51	То же
3 Отражен переход права собственности на приобретенные по импорту основные средства, требующие и не требующие монтажа, МПЗ в соответствии с условиями договора	15, 07, 08-4, 10, 11, 20, 25, 26, 44	60	Акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14) Акт о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение (форма № МХ-1) Акт о приеме товара (форма № ТОРГ-1)
4 Начислены таможенные платежи	15, 07, 08-4, 10, 41, 20, 25, 26, 44	76	Бухгалтерская справка
5 Отражен НДС, уплаченный на таможенные при ввозе импортируемого имущества	19	68	Таможенная декларация, выписка банка по расчетному счету, бухгалтерская справка

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичный документ
	Дебет	Кредит	
6 Отражены расходы по доставке имущества на территории Российской Федерации	07, 08-4, 10	60	Бухгалтерская справка
7 В соответствии со счетами-фактурами поставщиков отражен НДС по доставке имущества на территории Российской Федерации	19	60	Счета-фактуры бухгалтерская справка
8 Введено в эксплуатацию поступившее импортное оборудование	01	08-4	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1)
9 Предъявлен к вычету НДС, уплаченный на таможене по принятым к учету оборудованию и МПЗ, предназначенным для производства продукции (работ, услуг), облагаемой НДС	68	19	Счета-фактуры бухгалтерская справка
10 Произведена оплата поставщику с валютного счета	60	52	Выписка банка
11 Начислены положительные курсовые разницы по расчетам с поставщиками в иностранной валюте	60	91-1	Бухгалтерская справка
12 Начислены отрицательные курсовые разницы по расчетам с поставщиками в иностранной валюте	91-2	60	То же

Пример 12.10. Организация импортирует товар. Право собственности на товар перешло 1 апреля. Таможенная стоимость товара составляет 5000 дол. США. Ставка НДС – 10%. На этот вид товара установлена ставка таможенной пошлины в размере 6%. Таможенный сбор составил 500 руб. Курс доллара США на дату начисления и уплаты таможенных платежей (1 апреля) – 30,00 руб. (показатели условные).

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие проводки.

Д 41 К 60, субсчет «Расчеты с поставщиками в иностранной валюте» – 150 000 руб (5000 дол × 30,00 руб) – оприходован товар,

Д 41 К 76, субсчет «Расчеты с таможенной по таможенной пошлине» – 9000 руб (150 000 руб × 6%) – начислена таможенная пошлина,

Д 76, субсчет «Расчеты с таможенной по таможенной пошлине» – К 51 – 9000 руб. – уплачена таможенная пошлина,

Д 41 – К 76, субсчет «Расчеты с таможенной по таможенному сбору» – 500 руб. – начислен сбор за таможенные операции,

Д 76, субсчет «Расчеты с таможенной за таможенное оформление» – К 51 – 500 руб. – перечислен сбор за таможенные операции,

Д 19 К 68, субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» – 15 900 руб. [(150 000 руб + 9000 руб) × 10% : 100%] – начислен НДС,

Д 68-2 К 51 – 15 900 руб. – уплачен НДС,

Д 68-2 К 19 – 15 900 руб. – принят к вычету НДС по итогам отчетного периода.

В бухгалтерском учете фактическая себестоимость импортируемого товара в нашем примере составила 159 500 руб (150 000 руб + 9000 руб. + 500 руб.)

Контрольные вопросы

1. Что такое курсовая разница? Каков порядок отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц?
2. Какие виды валютных ценностей выделяются в соответствии с законодательством?
3. Каковы принципы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности предприятий?
4. Что такое паспорт импортной и экспортной сделки?
5. Каково основное назначение ИНКОТЕРМС-2010?
6. Какие субсчета открываются по счету 52 «Валютные счета» и каково их назначение?
7. Какие виды таможенных пошлин вам известны?
8. Каков порядок расчета НДС по приобретенным импортным материальным ценностям?
9. На каком счете отражаются таможенные пошлины и таможенные сборы при экспортных и импортных операциях?
10. Каков порядок формирования первоначальной стоимости импортируемых товаров?

УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1. ПОНЯТИЕ ДОХОДОВ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ПРИЗНАНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Доходы являются источником существования организации. Без доходов нет прибыли, без прибыли нет организации. Согласно п. 2 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников (собственников имущества).

Термин «экономические выгоды», содержащийся в приведенном определении дохода организации, не встречается в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета. Его можно найти в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. (далее — Концепция бухгалтерского учета).

Согласно п. 7.2.1 Концепции бухгалтерского учета будущие экономические выгоды — это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию.

В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности организации с п. 4 ПБУ 9/99 все доходы организации подразделяются: а) на доходы от обычных видов деятельности; б) прочие доходы (включая чрезвычайные доходы).

В соответствии с ПБУ 9/99 организации предоставляется право самостоятельно относить те или иные виды поступлений к доходам от обычных видов деятельности или к прочим доходам в зависимости от характера деятельности организации, вида доходов и условий их получения.

В бухгалтерской отчетности организации, в частности в отчете о прибылях и убытках, доходы организации, полученные за отчетный

период, согласно п. 18 ПБУ 9/99 должны отражаться с подразделением на выручку и прочие доходы.

Понятие «выручка от продажи» соответствует понятию «доходы от обычной деятельности» (п. 5 ПБУ 9/99).

К *доходам от обычных видов деятельности* относятся:

- выручка от продажи продукции и товаров;
- поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;
- арендная плата, если предмет деятельности организации предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды;
- лицензионные платежи, если предмет деятельности организации предоставление за плату прав, возникающих из патентов на различные виды интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если предмет деятельности организации – участие в уставных капиталах других организаций.

Виды деятельности, которые может осуществлять организация, указываются в ее уставе (п. 2 ст. 52 ГК РФ). Вместе с тем по учредительным документам не всегда можно определить, какие виды деятельности являются для организации основными, поэтому целесообразно это прописать в приказе по учетной политике в целях бухгалтерского учета. Если организация осуществляет виды деятельности, не прописанные в учредительных документах, то при определении основного вида деятельности организация должна применить правило существенности: если величина полученного дохода от деятельности, не прописанной в уставных документах, составляет 5% и более, то эти доходы должны формировать доходы от обычных видов деятельности.

Выручка от продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Формирование выручки организации от основного вида деятельности обуславливает все финансовые показатели деятельности и налогооблагаемую базу организации за отчетный период. В связи с этим контроль за правильностью исчисления данного вида доходов является одной из основных задач бухгалтерского учета.

Согласно п. 12 ПБУ 9/99 *выручка принимается к учету* при единовременном выполнении следующих условий:

- у организации есть право на получение выручки, вытекающее из условий конкретного договора или подтвержденное иным образом;
- сумма выручки может быть определена;

- существует уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

- право собственности на товар, работу, услугу перешло к покупателю;

- сумма расходов, связанных с полученными доходами, должна быть определена.

Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не выручка, а *кредиторская задолженность за полученный актив*.

Обращаем внимание на то, что по товарам признание выручки прямо связано с переходом права собственности (владения, пользования и распоряжения), а по работам, услугам достаточно того, что работа принята заказчиком или услуга оказана.

Согласно ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. Например, имущество передано в аренду и впоследствии, согласно условиям, установленным в договоре, выкупается арендатором. В этом случае переход права собственности происходит в момент выполнения условий, определенных в договоре аренды.

Особые условия перехода права собственности установлены для имущества, которое подлежит государственной регистрации. В этом случае право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом.

Если договором не предусмотрены особые условия, то переход права собственности признается в момент передачи имущества.

В соответствии с п. 1 ст. 224 НК РФ передачей признается:

- вручение вещи приобретателю (вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица),

- сдача перевозчику для отправки приобретателю;

- сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки.

Если к моменту заключения договора об отчуждении вещи она уже находится во владении приобретателя, вещь признается переданной ему с этого момента.

К передаче вещи приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее

К *прочим доходам*, согласно п. 7 ПБУ 9/99, в бухгалтерском учете относятся:

- поступления, связанные с предоставлением активов в аренду, прав на различные виды интеллектуальной собственности, с участием

в уставных капиталах других организаций, если эти виды деятельности не являются основными;

- штрафы, пени, неустойки — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности, — в периоде, когда возникла данная прибыль;

- поступления от выбытия и продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности — в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;

- суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата переоценки;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- активы, полученные безвозмездно, списываются в доходы по мере износа;

- курсовые разницы — по мере возникновения;

- иные поступления — по мере образования (выявления).

Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.), а именно: страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и подобные им считаются чрезвычайными доходами

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц (п. 3 ПБУ 9/99).

- сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей. Суммы НДС, в частности, не могут быть признаны доходом организации, поскольку суммы поступившего налога, после вычета сумм НДС, уплаченных поставщикам при приобретении продукции, товаров, работ и услуг, подлежат уплате в бюджет;

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п. Например, ст. 990 ГК РФ определено, что по договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента. Комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение и комиссионер вправе в соответствии со ст. 410 ГК РФ удержать при-

читающееся ему вознаграждение из всех сумм, поступивших к нему от комитента. Таким образом, доходом комиссионера будет признаваться только сумма его вознаграждения по договору;

■ в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг, а также суммы авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг. Суммы, полученные в порядке предварительной оплаты и суммы авансов, не включаются в доходы до момента отгрузки продукции, товаров, выполнения работ и оказания услуг. Данные суммы отражаются на отдельном субсчете к счету, предназначенному для учета расчетов с покупателями и заказчиками;

■ задатка, так как согласно ст. 329 ГК РФ он является одним из видов исполнения обязательств. Задатком согласно ст. 380 ГК РФ признается денежная сумма, выдаваемая одной из договаривающихся сторон в счет причитающихся с нее по договору платежей другой стороне, в доказательство обеспечения договора и в обеспечение его исполнения. Соглашение о задатке заключается в письменной форме. В случае сомнения в отношении того, является ли поступившая сумма задатком, она считается удержанной в качестве аванса;

■ в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю. Залог возникает в силу договора, а также на основании закона при наступлении указанных в нем обстоятельств, если в законе предусмотрено, какое имущество и для обеспечения какого обязательства признается находящимся в залоге. Договор залога регламентируется § 3 главы 23 ГК РФ;

■ в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику. Согласно ст. 807 ГК РФ по договору займа одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками. Обязанностью заемщика является возврат займодавцу той же суммы денег (суммы займа) или равнозначное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Так как заемщик обязан возвратить полученную по договору сумму займа, данная сумма не признается доходом займодавца.

Налоговый учет, целью которого является формирование налоговой базы по налогу на прибыль, имеет несколько иные принципы классификации, исчисления величины и признания доходов организации для целей налогообложения прибыли (глава 25 НК РФ). Порядок определения и классификация доходов организации установлен в ст. 248 НК РФ.

В соответствии с налоговым законодательством все возникающие доходы организации классифицируют на три группы (рис. 13.1)

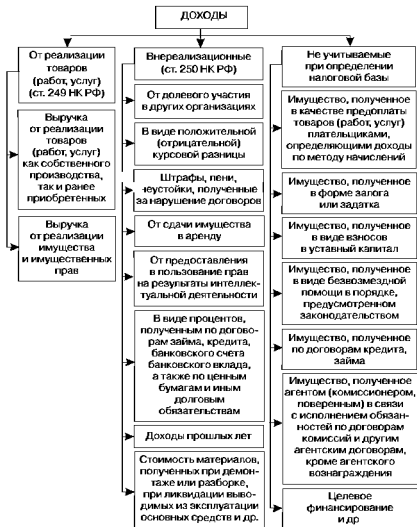


Рис. 13.1. Классификация доходов организации в соответствии с НК РФ

Выручка от реализации исчисляется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), выраженные в натуральной или денежной форме.

При расчетах за товар в натуральной форме и при безвозмездной передаче товара выручка определяется так, если бы реализация этих

товаров осуществлялась по ценам, складывающимся на рынке (с учетом положений ст. 40 НК РФ).

Величина доходов определяется на основании первичных документов по реализации товаров (работ, услуг), и из них исключаются суммы косвенных налогов, выделенные в счетах-фактурах.

В НК РФ предусмотрены следующие методы определения доходов: метод начислений и кассовый метод (рис. 13.2).



Рис. 13.2. Методы признания доходов в налоговом учете

Организация имеет право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС в среднем не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. В противном случае организация обязана использовать метод начисления.

По доходам от реализации согласно п. 3 ст. 271 НК РФ датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

Следовательно, по договорам купли-продажи или поставки товаров датой признания дохода будет являться дата перехода права собственности на указанные товары. Например, если в договоре поставки будет указано, что право собственности на товар переходит в момент его оплаты покупателем, то датой признания дохода от реализации указанного товара у поставщика будет считаться дата оплаты товара.

Датой получения дохода от реализации товаров (работ, услуг) комитентом (принципалом) является дата их реализации самим комиссионером (агентом). В связи с этим необходимо организовать своевременное получение сведений о реализации от комиссионера (агента). Указанные сведения передаются в форме извещения (более

оперативный документ) или отчета комиссионера (агента). В соответствии со ст. 316 НК РФ комиссионер обязан в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация, известить комитента о дате реализации принадлежавшего ему имущества.

При реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также при реализации новым кредитором, получившим требование в ходе уступки права требования, финансовых услуг дата получения дохода определяется как день последующей уступки данного требования или исполнения должником данного требования.

При уступке налогоплательщиком — продавцом товара (работ, услуг) права требования долга третьему лицу дата получения дохода от уступки права требования определяется как день подписания сторонами акта уступки права требования.

13.2. ПОНЯТИЕ РАСХОДОВ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ И ПРИЗНАНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

В соответствии с п. 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В силу п. 4 ПБУ 10/99 в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности организации расходы подразделяются: а) на расходы по обычным видам деятельности; б) прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности, в соответствии с п. 5 ПБУ 10/99, являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считаются также расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование по договору аренды имущества, в том числе прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и иные виды интеллектуальной собственности, расходы по участию в уставных капиталах других организаций.

При формировании расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете они группируются по следующим элементам (п. 8 ПБУ 10/99):

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Эта группировка является единой и обязательной для всех хозяйствующих субъектов. Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. Полученные по элементам расходов данные необходимы при разработке бизнес-планов, объема закупок материальных ресурсов, определении фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчислении показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т.п.) и ряда других показателей. Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не осуществляется выделение расходов на законченную производством продукцию (работы, услуги) и НЗП.

Прочими расходами считаются расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности.

К прочим расходам в бухгалтерском учете организации, согласно п. 11 ПБУ 10/99, относятся.

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы, включая расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности.

Все сказанное выше относится к области бухгалтерского учета, а теперь рассмотрим порядок признания расходов с точки зрения НК РФ.

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Анализ норм налогового законодательства, регламентирующих порядок исчисления и уплаты налога на прибыль, позволяет выделить некоторые базовые признаки расходов, наличие которых дает возможность налогоплательщику квалифицировать их в качестве налоговых расходов и учитывать при налогообложении прибыли.

1. *Признак реальности расхода.* Расходы должны быть реально осуществлены (произведены, понесены), т.е. налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (абз. 1 п. 1 ст. 252 НК РФ). Суть этой нормы заключается в том, что данные расходы налогоплательщика на момент их учета при исчислении налога должны объективно существовать; не допускается принятие в уменьшение налоговой базы расходов, осуществление которых планируется произвести в будущем.

Так, авансовые платежи по договорам на приобретение каких-либо товаров (работ, услуг) не учитываются при исчислении налога на прибыль, поскольку они не отвечают признаку реальности данного расхода (на момент их осуществления отсутствует встречное предоставление). Не могут быть также признаны налоговыми расходами затраты организации, предусмотренные, например, ее бюджетом на какой-либо отчетный период (до момента их реального осуществления).

2. *Признак обоснованности расхода.* Расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, должны быть обоснованными (абз. 2 п. 1 ст. 252 НК РФ).

Здесь необходимо отметить, что НК РФ, установив требование к обоснованности расходов, четко не определил данный термин, дав

лишь его общее определение, в соответствии с которым под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме (абз. 3 п. 1 ст. 252 НК РФ).

3. Признак документального подтверждения расхода. К расходам, учитываемым при налогообложении прибыли, относятся только документально подтвержденные затраты (абз. 2 п. 1 ст. 252 НК РФ). Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с российским законодательством, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

Триединое обладание любого расхода налогоплательщика признаками реальности, обоснованности и документального подтверждения в их совокупности позволяет квалифицировать данные затраты в качестве налоговых расходов. Указанные выше признаки взаимообусловлены, не подменяют друг друга и очень тесно взаимосвязаны. Отсутствие хотя бы одного из них может поставить под сомнение правомерность уменьшения полученных налогоплательщиком доходов на суммы данных расходов.

Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяют на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (ст. 252 НК РФ).

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы

- на изготовление (производство), хранение и доставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, приобретение и (или) реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- освоение природных ресурсов;
- НИОКР;
- обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Все расходы, которые не связаны с производством и реализацией товаров (работ, услуг), считаются *внереализационными* (их состав указан в п. 1 ст. 265 НК РФ).

При этом, если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно выбрать, к какой именно группе он отнесет такие расходы (ст. 252 НК РФ).

В налоговом учете расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются следующим образом.

- материальные расходы (ст. 254 НК РФ),
- расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ),
- амортизация (ст. 259 НК РФ),
- прочие расходы (ст. 264 НК РФ)

Кроме того, часть расходов, учитываемых для целей налогообложения, учитывается не полностью, т.е. включается в состав расходов в особом порядке (табл. 13.1).

Таблица 13.1

**Расходы, для которых предусмотрен особый порядок признания
в налоговом учете**

Вид расходов	Порядок признания расходов в отчетном периоде	Основание
Проценты по кредитам и займам	По рублевым кредитам и займам — в пределах фактических затрат, но не более суммы процентов, исчисленных исходя из ставки рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,8 раза По валютным — в пределах фактических затрат, но не более суммы процентов, исчисленных исходя из ставки рефинансирования Банка России, умноженной на 0,8	Пункт 1 ст. 269 НК РФ
Расходы на рекламу	Без ограничений (в размере документально подтвержденных расходов) признаются расходы на рекламные мероприятия проводимые с помощью СМИ, расходы на сетевую и наружную рекламу, расходы на участие в выставках и ярмарках. Расходы на приобретение призов, вручаемых победителям розыгрышей, и на прочие (не упомянутые выше) виды рекламы признаются в размере, не превышающем 1% выручки	Пункт 4 ст. 264 НК РФ
Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам	В размере фактически созданного резерва, но не более 10% выручки отчетного периода	Пункт 4 ст. 266 НК РФ
Представительские расходы	В размере, не превышающем 4% расходов на оплату труда отчетного периода	Пункт 2 ст. 264 НК РФ

Окончание

Вид расходов	Порядок признания расходов в отчетном периоде	Основание
Расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы	Размер созданного на эти цели резерва не может превышать доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки за предыдущие три года, умноженной на сумму выручки за отчетный (налоговый) период	Пункт 3 ст. 267 НК РФ
Компенсация за использование личных легковых автомобилей	В пределах установленных норм для автомобилей с рабочим объемом двигателя до 2000 см ³ — 1200 руб. в месяц; свыше 2000 см ³ — 1500 руб. в месяц; мотоциклы — 600 руб. в месяц	Подпункт 11 п. 1 ст. 264 НК РФ
Подъемные	В пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации	Подпункт 5 п. 1 ст. 264 НК РФ
Выплаты работникам, включаемые в фонд оплаты труда	Включаются в расходы в размере сумм, установленных законодательством или коллективным договором	Статья 255 НК РФ

Классификация расходов в бухгалтерском и налоговом учете представлена на рис. 13.3.

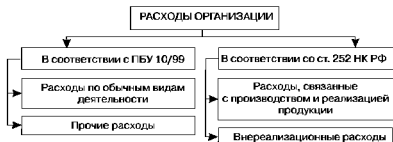


Рис. 13.3. Классификация расходов организации для целей бухгалтерского и налогового учета

Как в бухгалтерском учете, так и в целях исчисления налога на прибыль расходы могут быть признаны независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы их оплаты согласно допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности или методу начисления, а также после фактической оплаты (при кассовом методе) (табл. 13.2).

Таблица 13.2

Условия признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете

ПБУ 10/99	НК РФ
<i>Допущение временной определенности хозяйственных операций (абз. 1 п. 18)</i>	<i>Метод начисления (п. 1 ст. 272)</i>
Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления	Расходы, принимаемые для целей налогообложения (налогом на прибыль), признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты
<i>Признание расхода, обусловленного получением доходов в течение нескольких периодов, когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем</i>	
Абз. 3 п. 19 ПБУ 10/99	Пункт 1 ст. 272 НК РФ
Расходы признаются путем их обобщенного распределения между отчетными периодами	Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. Если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно. Если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Если расходы не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, они распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.
<i>Условия признания расходов в зависимости от оплаты</i>	
Абз. 2 п. 18 ПБУ 10/99	Пункт 3 ст. 273 НК РФ
Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после погашения задолженности	Расходами организации признаются затраты после их фактической оплаты. Оплатой товаров (работ, услуг, имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства покупателем перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров.

Согласно п. 16 ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при одновременном выполнении следующих условий:

- расходы произведены в соответствии с конкретным договором или требованиями законодательства Российской Федерации,
- сумма расходов может быть надежно оценена,
- существует уверенность в том, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды организации

Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не расход, а дебиторская задолженность.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Не признается расходами выбытие активов (п. 3 ПБУ 10/99), в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов; вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций АО и иных ценных бумаг с целью перепродажи (продажи); по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.; в порядке предварительной оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг; в виде авансов, задатка в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг; в погашение кредита, займа, полученных организацией.

13.3. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ОБЫЧНЫМ ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, предназначен счет 90 «Продажи».

Счет 90 является сопоставляющим. Он используется. а) для исчисления результата от продажи продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг за отчетный месяц; б) формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

Для этого предусмотрена следующая структура счета. К счету 90 «Продажи» открываются субсчета для отражения отдельных составляющих результата от продаж.

- 1 «Выручка»;
- 2 «Себестоимость продаж»;
- 3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 4 «Акцизы»;
- 5 «Экспортные пошлины»;
- 9 «Прибыль (убыток) от продаж».

На счете 90-1 учитываются поступления, признаваемые выручкой, счете 90-2 — себестоимость продаж, относящихся к признанной выручке, счете 90-3 — суммы НДС; счете 90-4 — суммы акцизов, счете 90-5 — суммы экспортных пошлин (для организаций-плательщиков). Счет 90-9 предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Аналитические счета по счету 90 открываются по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией. В аналитическом учете по счету 90 организации наряду со стоимостью продукции и вырученными суммами отражают ее количество и качество.

Для отражения выручки в бухгалтерском учете используют запись Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К 90-1 признана выручка от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг).

Для отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи необходимо иметь документы, подтверждающие переход права собственности на продукцию к покупателю (подписание акта выполненных работ, оказания услуг). Это могут быть различные первичные учетные документы: накладные, товаротранспортные накладные, товарные накладные, акт выполненных работ (оказанных услуг) и т.д.

В соответствии с нормами главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации являются объектами налогообложения, следовательно, если организация является плательщиком данного налога, то она обязана исчислить НДС с суммы реализации (ст. 146 НК РФ)

В соответствии с п. 1 ст. 167 НК РФ моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав (см. пример 13.1),

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (см. пример 13.2).

Если моментом определения налоговой базы выступает вторая из указанных дат, то на день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ).

Таким образом, определение налоговой базы по НДС может не соответствовать моменту признания выручки от продажи.

Пример 13.1. Договором предусмотрен переход права собственности в момент отгрузки готовой продукции. В бухгалтерском учете признается выручка от продажи в момент отгрузки. В этот же день признается момент определения налоговой базы по НДС.

Суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика), учитываются на счете 90-3.

Для отражения НДС на день отгрузки в бухгалтерском учете необходимо сделать следующую запись:

Д 90-3 К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет 2 «Налог на добавленную стоимость» — начислен НДС с выручки

Пример 13.2. Договором предусмотрен переход права собственности в момент отгрузки товаров. Товар отгружается на условиях предварительной оплаты. В бухгалтерском учете признается выручка от продажи в момент отгрузки. Момент определения налоговой базы по НДС определяется в момент предварительной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

На дату получения предварительной оплаты момент определения налоговой базы по НДС наступил, но выручка в бухгалтерском учете не признается (п. 3 ПБУ 9/99). В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи:

Д 51 «Расчетные счета» — К 62, субсчет «Расчеты по предварительной оплате, включая авансы полученные» — получена предварительная оплата в счет предстоящей поставки товаров,

Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Налог на добавленную стоимость» — К 68-2 — начислен НДС с предварительной оплаты.

В момент отгрузки признается выручка и еще раз возникает момент определения налоговой базы (п. 14 ст. 167 НК РФ). Налог на добавленную

стоимость отражается в бухгалтерском учете на день отгрузки, а НДС с суммы оплаты полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) подлежит вычету (п. 8 ст. 171 НК РФ). В бухгалтерском учете требуется оформить следующие записи:

Д 62, субсчет «Расчеты с покупателями и заказчиками за отгруженные товары, работы и услуги» К 90-1 признана выручка от продажи товаров,

Д 90-3 К 68-2 - начислен НДС с выручки,

Д 68-2 — К 76, субсчет «Налог на добавленную стоимость» — принят к вычету НДС с предварительной оплаты.

Одновременно производится списание себестоимости переданной (отгруженной) продукции. Если производственная организация ведет учет готовой продукции по фактической себестоимости, то в учете списание отражают записью:

Д 90-2 К 43 «Готовая продукция» — списана готовая продукция по фактической себестоимости.

Если производственная организация ведет учет готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости, то списание производят следующими записями:

Д 43 — К 40 «Выпуск продукции» — принята к учету готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Д 90-2 К 43 — списана готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Д 40 К 20 «Основное производство» — отражена фактическая себестоимость готовой продукции (в конце месяца),

Д 90-2 - К 40 списаны отклонения (перерасход) фактической себестоимости от нормативной (плановой),

Д 90-2 — К 40 - СТОРНО — списаны отклонения (экономия) фактической себестоимости от нормативной (плановой).

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90.

Для этого в бухгалтерском учете используют запись

Д 90-2 К 20 - списаны затраты по выполненным работам, оказанным услугам.

В себестоимость отгруженной и реализованной продукции включаются и коммерческие расходы. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов по дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции (товаров, работ и услуг). Эти суммы

списываются полностью или частично в дебет счета 90. При частичном списании они подлежат распределению.

■ в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, – расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их массы, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей),

■ организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, – расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);

■ организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, – в дебет счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и (или) 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции (товаров, работ, услуг), ежемесячно относятся на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

Списание расходов на продажу осуществляют записью

Д 90-2 К 44 – списаны коммерческие расходы (расходы на продажу).

По окончании каждого месяца сопоставляются итоги оборотов по указанным субсчетам. Сумма итогов дебетовых оборотов по счетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 с итогом кредитового оборота по счету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц.

Эта сумма записывается заключительными оборотами отчетного месяца:

Д 90-9 К 99 «Прибыль и убытки» – получена прибыль от продаж;

Д 99 К 90-9 – получен убыток от продаж.

Пример 13.3. Организация признала выручку от продажи продукции в сумме 236 000 руб. включая НДС – 18%. Фактическая себестоимость отгруженной продукции составила 130 000 руб., коммерческие расходы – 40 000 руб.

В бухгалтерском учете организации данные хозяйственные операции должны быть отражены следующим образом

Д 62, субсчет «Расчеты за отгруженные товары, работы и услуги» – К 90-1 236 000 руб. – признана выручка от продажи в бухгалтерском учете,

Д 90-3 К 68-2 – 36 000 руб. начислен НДС с выручки,

Д 90-2 К 43 – 130 000 руб. – списана фактическая себестоимость отгруженной продукции,

Д 90-2 К 44 – 40 000 руб. списаны расходы на продажу;
 Д 90-9 К 99 30 000 руб. получена прибыль от продажи про-
 дукции

Таким образом, по окончании каждого месяца на синтетическом счете 90 никакого сальдо нет. Однако все субсчета к счету 90 имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается, начиная с января отчетного года. До конца текущего года никаких списаний по субсчетам быть не должно. В декабре отчетного года после списания финансового результата за указанный месяц внутри счета 90 производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов. Счета 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 закрываются записями:

Д 90-9 К 90-2, 90-3, 90-4, 90-5.

Сумма со счета 90-1 списывается с дебета в кредит счета 90-9. В результате произведенных записей по состоянию на 1 января года ни один субсчет к счету 90 сальдо не имеет. Типовая корреспонденция счетов по учету хозяйственных операций по счету 90 представлена в табл. 13.3.

Таблица 13.3

Типовая корреспонденция счетов по учету хозяйственных операций по счету 90 «Продажи»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичные документы
	Дебет	Кредит	
1 Отражена реализация проданной продукции (работ, услуг)	62	90-1	Товаротранспортные накладные, товарные накладные, акт выполненных работ (оказанных услуг)
2 Отражена продажа товаров в организациях розничной торговли	50	90-1	Товарные накладные, чек ККТ
3 Списана фактическая себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг)	90-2	41, 43, 20, 45	Справка-расчет бухгалтерии
4 Списана продажная стоимость товаров	90-2	41	Товаротранспортные накладные, товарные накладные
5 Дана сторнировочная запись по сумме наценки, относящейся к стоимости товаров	90-2	42	Справка-расчет бухгалтерии
6 Списана плановая (нормативная) себестоимость проданной продукции	90-2	43	Бухгалтерская справка

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичные документы
	Дебет	Кредит	
7 Списаны отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной)	90-2	40	Справка-расчет бухгалтерии
8 Списаны общехозяйственные расходы (при их признании расходами периода, согласно учетной политике)	90-2	26	Расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки, ведомость распределения общехозяйственных расходов
9 Списана себестоимость работ (услуг) вспомогательных производств, выполненных на сторону, а также расходы по доставке проданной продукции, возмещаемые покупателями	90-2	23	Отчет о распределении услуг вспомогательных производств
10 Списаны расходы на продажу, относящиеся к проданной продукции (товарам)	90-2	44	Расчеты бухгалтерии по распределению расходов на продажу
11 Начислен НДС с выручки	90-3	68	Справка-расчет бухгалтерии, счета-фактуры
12 Начислены акцизы	90-4	68	Справка-расчет бухгалтерии, счета-фактуры
13 Начислена экспортная пошлина (для организаций-плательщиков)	90-5	68	Справка-расчет бухгалтерии
14 Выявлена прибыль от продажи продукции (товаров, работ, услуг)	90-9	99	Расчет финансовых результатов, бухгалтерская справка
15 Выявлен убыток от продажи продукции (товаров, работ, услуг)	99	90-9	То же
16 Закрыты субсчета к счету 90 «Продажи» на конец отчетного года:			
списана выручка	90-1	90-9	Бухгалтерская справка То же →— →— →—
списана себестоимость продаж	90-9	90-2	
списан НДС	90-9	90-3	
списаны акцизы	90-9	90-4	
списаны экспортные пошлины	90-9	90-5	

13.4. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Учет доходов и расходов, которые не относятся к основному виду деятельности, осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Состав прочих доходов приведен в ПБУ 9/99, а прочих расходов в ПБУ 10/99.

По кредиту счета 91 в течение отчетного периода находят отражение прочие доходы организации. По дебету счета учитывают расходы организации, не связанные с обычной ее производственной деятельностью, в корреспонденции со счетами учета затрат или других соответствующих активов. В дебет счета 91 с кредита различных счетов также списывают расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением мероприятий культурно-просветительского характера, спорта, отдыха, развлечений и иных аналогичных мероприятий.

К счету 91 могут быть открыты субсчета:

- 1 «Прочие доходы»;
- 2 «Прочие расходы»;
- 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На *счете 91-1* учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами: поступления от совместной деятельности; курсовые разницы; сумма дооценки активов; поступления в возмещение причиненных убытков и прочие (включая чрезвычайные). Доходы принимаются при учете по методу начисления и признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества, работ и услуг.

На *счете 91-2* учитываются прочие расходы (включая чрезвычайные).

Обратите внимание! Доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами (стихийные бедствия, национализация имущества и прочие обстоятельства непреодолимой силы), также относятся на счет 91.

Пример 13.4. В июле текущего года произошел пожар на складе торговой организации. Согласно акту пожарной службы пожар был вызван неисправностью в электропроводке. В результате пожара уничтожены товары, хранящиеся на складе. По данным инвентаризации, проведенной в том же месяце, стоимость уничтоженных товаров составляет 600 000 руб.

Стоимость сгоревших товаров признается прочими расходами и оформляется следующей записью в бухгалтерском учете

Д 91-2 — К 41 «Товары» — 600 000 руб.

Если в результате чрезвычайных обстоятельств происходит порча (утрата) застрахованного имущества, стоимость потерь отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию». В этом случае в состав прочих расходов включаются только некомпенсируемые страховые возмещения.

Пример 13.5. В марте текущего года произошло наводнение, которое привело к порче товаров на складе торговой организации на сумму 200 000 руб. Товары были застрахованы. В апреле текущего года торговая организация получила страховое возмещение в сумме 160 000 руб.

В бухгалтерском учете должны быть составлены следующие записи
В марте

Д 76, субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию» К 41 200 000 руб. списаны потери по страховому случаю.

В апреле

Д 51 – К 76, субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию» 160 000 руб. поступила сумма страхового возмещения,

Д 91-2 К 76, субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — 40 000 руб. некомпенсируемые потери отражены в составе прочих расходов

Начиная с отчетности за 2011 г. на счете 91 отражаются результаты проведенной по состоянию на конец отчетного года (31 декабря) переоценки внеоборотных активов. При этом сумма дооценки внеоборотных активов в результате переоценки зачисляется, как и ранее, в добавочный капитал, а вот сумма уценки зачисляется в финансовый результат в качестве прочих расходов (п. 15 ПБУ 6/01 и п. 21 ПБУ 14/2007).

Поскольку при проведении переоценки необходимо руководствоваться рыночными ценами на дату переоценки — на 31 декабря, то эту процедуру необходимо выполнять по окончании отчетного года. Результаты уценки внеоборотных активов отражают следующими записями:

Д 91-2 К 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» — уменьшена первоначальная стоимость внеоборотных активов в результате уценки;

Д 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» — К 91-2 — уменьшена сумма начисленной амортизации в результате уценки внеоборотных активов.

Сумма дооценки внеоборотных активов, равная размеру предыдущей уценки относится на прочие доходы организации. При этом в бухгалтерском учете составляют следующие записи:

Д 01, 04 — К 91-1 — увеличена первоначальная стоимость внеоборотных активов, ранее подлежащих уценки,

Д 91-1 К 02, 05 — увеличена сумма амортизации внеоборотных активов в результате переоценки.

Результаты переоценки внеоборотных активов не учитываются при исчислении налога на прибыль, поэтому в бухгалтерском учете возникают постоянные разницы, которые приведут к возникновению постоянного налогового обязательства (Д 99 К 68) или постоянного налогового актива (Д 68 К 99).

Счет 91-9 предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Записи по счетам 91-1 и 91-2 производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно (ежеквартально) сопоставлением дебетового оборота по счету 91-2 и кредитового оборота по счету 91-1 определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц (квартал).

Сальдированный результат счета 91 в виде прибыли или убытка ежемесячно (заключительными оборотами) списывается, как и сальдо счета 90, на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99. Если сумма доходов превысила сумму расходов, то организация получила прибыль. Эта сумма отражается заключительными оборотами месяца по дебету счета 91-9 и кредиту счета 99. Таким образом, синтетический счет 91 сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года (31 декабря) все субсчета, открытые к счету 91, закрываются внутренними записями на счете 91-9 (см. операцию 27 в табл. 13.4)

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции. В отчете о прибылях и убытках прочие доходы могут показываться за минусом расходов, относящихся к этим доходам.

Таблица 13.4

Типовая корреспонденция счетов по учету хозяйственных операций по счету 91 «Прочие доходы и расходы»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичные документы
	Дебет	Кредит	
1 Списана остаточная (первоначальная) стоимость выбывших объектов основных средств	91-2	01	Акт о приеме-передаче объектов основных средств, акт о списании объектов основных средств

Продолжение

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичные документы
	Дебет	Кредит	
2 Начислена амортизация по основным средствам, сданным в аренду (не является основным видом деятельности)	91-2	02	Ведомость расчета и начисления амортизации, бухгалтерская справка
3 Списана остаточная (первоначальная) стоимость: доходных вложений в материальные ценности НМА	91-2 91-2	03 04	Акты приема-передачи, бухгалтерская справка То же
4 Списана стоимость проданных вложений во внеоборотные активы	91-2	08	—→—
5 Списана фактическая себестоимость проданных материалов	91-2	10	—→—
6 Списана доля отклонений от учетной стоимости материалов	91-2	16	Расчет списания отклонений, бухгалтерская справка
7 Списаны суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания	91-2	60, 62, 76	Акты инвентаризации расчетов с дебиторами, бухгалтерская справка, приказ руководителя
8 Списана недостача ценностей сверх норм естественной убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии виновных лиц	91-2	94	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, бухгалтерская справка, приказ руководителя
9 Начислены проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов)	91-2	76, 66, 67	Кредитный договор, договор займа, бухгалтерская справка
10 Признаны штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора	91-2	76	Договоры с контрагентами, признание должником, решения судов, бухгалтерская справка
11 Произведены отчисления в оценочные резервы	91-2	63, 59, 14	Акты инвентаризации, бухгалтерская справка-расчет
12 Отражены отрицательные курсовые разницы	91-2	50, 57, 52 60, 62	Бухгалтерская справка-расчет

Продолжение

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичные документы
	Дебет	Кредит	
13 Отражены расходы, связанные с благотворительной деятельностью, на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и пр.	91-2	76	Коллективные договоры
14 Часть расходов будущих периодов признана текущими	91	97	Бухгалтерская справка-расчет
15 Создан резерв под оценочные обязательства	91	96	То же
16 Произведена уценка внеоборотных активов	91-2	01-04	Приказ руководителя, бухгалтерская справка-расчет То же
уменьшена первоначальная стоимость			
уменьшена сумма начисленной амортизации	02, 05	91-2	
17 Отражены излишки материальных ценностей (неучтенных сумм), выявленных при инвентаризации	07, 10, 20, 23, 41, 43, 50 и др.	91-1	Акты инвентаризации, приказ руководителя
18 Начислены проценты по предоставленным займам, доходы по ценным бумагам, от участия в уставных капиталах других организаций	76	91-1	Договоры, бухгалтерская справка
19 Признаны доходы от продажи основных средств, НМА, материальных запасов, финансовых вложений	76	91-1	Товаротранспортные накладные, товарные накладные
20 Списаны суммы кредиторской и дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности	60, 62, 76	91-1	Акты инвентаризации, бухгалтерская справка, приказ руководителя
21 Признаны штрафы, пени, неустойки в пользу организации за нарушение условий хозяйственных договоров	76	91-1	Решения судов, хозяйственные договоры, признание должником

Окончание

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Первичные документы
	Дебет	Кредит	
22 Часть доходов будущих периодов признана текущими	98	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
23 Отражены положительные курсовые разницы	50, 52, 57, 60, 62 и др	91-1	То же
24 Отражены поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств.			
страховое возмещение	76	91-1	Акты инвентаризации, договоры страхования
стоимость материальных ценностей, остающихся от списания активов	10	91-1	Акты инвентаризации, приходные накладные бухгалтерская справка
25 Сумма недостач за прошлые годы отнесена на виновное лицо	73	91-1	Решения судов, признание должником
26 Получен финансовый результат от прочей деятельности по окончании месяца.			Расчет финансовых результатов от прочей деятельности, бухгалтерская справка
прибыль	91-9	99	
убыток	99	91-9	
27 Закрыты субсчета к счету 91 на конец отчетного года			
списаны прочие доходы	91-1	91-9	Бухгалтерская справка
списаны прочие расходы	91-9	91-2	То же

13.5. УЧЕТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Теория и практика бухгалтерского учета исходит из принципа соответствия. Его суть сводится к фразе: «доходы должны соответствовать тем расходам, благодаря которым они (доходы) были получены». Главная проблема, как найти границу между теми доходами, которые можно отнести сразу к данному отчетному периоду, и теми, которые надо отнести к будущим отчетным периодам.

В определенной степени это зависит от нормативной правовой базы, регулирующей бухгалтерский учет, и профессионального суждения бухгалтера.

С 1 января 2011 г. утратил силу п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н), характеризующий доходы будущих периодов как доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам. Вместе с тем возможность отнесения поступлений в состав доходов будущих периодов сохраняется, так как она предусмотрена в ряде документов системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В настоящее время использование понятия «доходы будущих периодов» предусмотрено следующими документами:

- ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (приказ Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н);
- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств (приказ Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н),
- Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга (приказ Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15);
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению (приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н).

В соответствии с действующей нормативной правовой базой можно сказать, что *доходы будущих периодов* — это уже полученные активы, но согласно принципу сопоставимости их надлежит сравнить с теми расходами, которые к этим доходам относятся.

Для учета доходов будущих периодов применяется одноименный финансово-распределительный счет 98 «Доходы будущих периодов». Согласно Инструкции по применению Плана счетов для безвозмездно полученных активов, которые признаются доходами будущих периодов, используется счет второго порядка (субсчет) 2 «Безвозмездные поступления».

Полученный безвозмездно объект, если это, скажем, основные средства, проводится через счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Таким образом, дар признается прибылью, но, поскольку этот дар будет приносить прибыль в течение нескольких лет, ее (прибыль) растягивается на эти несколько лет, приуменьшая отражаемую бухгалтерами прибыль (абз. 4 п. 29 Методических указаний по учету основных средств).

Финансовые результаты в качестве прочих доходов формируются на величину первоначальной стоимости объектов основных средств, полученных безвозмездно, в течение срока полезного использования (по мере начисления амортизации)

Другие виды имущества (НМА, МПЗ и др.), полученного по договорам дарения, можно приходовать в корреспонденции со счетом 98-2 по аналогии. При этом данное право необходимо зафиксировать в приказе по учетной политике организации.

Согласно п. 7 ПБУ 1 2008 если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных ПБУ, а также МСФО. При этом иные ПБУ применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

В бухгалтерском учете по безвозмездно полученному имуществу составляют следующие записи:

Д 08, 10 «Материалы», 41 К 98-2 — безвозмездно получены основные средства. НМА. МПЗ.

Д 20, 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44, 91-2 — К 02, 05 начислена амортизация по безвозмездно полученным объектам внеоборотных активов;

Д 20, 23, 25, 26, 91-2 К 10 — списаны безвозмездно полученные материалы;

Д 44, 90-2 К 41 — списаны безвозмездно полученные товары;

Д 98-2 — К 91-1 — безвозмездные поступления признаны доходом отчетного периода в размере суммы амортизации, начисленной по безвозмездно полученным объектам внеоборотных активов, или в размере стоимости списанных МПЗ, полученных безвозмездно.

Далее важно заметить, что постановка на баланс такого имущества предполагает его рыночную оценку, которая всегда условна. И если ее завязать, что иногда возможно даже при добросовестном отношении к делу, то доходы можно увеличивать (уменьшая их через амортизацию). а если записать, то и прибыль будет уменьшена в объемах существенно меньших.

Но когда идет речь о данных основных средствах, то, с одной стороны, в будущие периоды по ним необходимо начислять амортизацию, а с другой стороны, на текущие расходы будут списаны доходы будущих периодов. Они нивелируют друг друга, и в результате оказывается, что эксплуатация оборудования оказывается безвозмездной, так как доходы поглощаются амортизацией, и на себестоимость продукции она не попадает.

Как видно, главная идея принятой методологии учета безвозмездных поступлений — нейтрализовать их влияние на финансовый результат, обеспечив баланс расходов и доходов.

Однако теоретически более правильным было бы признать, что по безвозмездно полученным основным средствам амортизация не начисляется, а делается только запись по перенесению части доходов будущих периодов на расходы текущего отчетного периода. В этом случае себестоимость готовой продукции не включает в себя амортизацию. Это подчеркивает то, что амортизацию можно считать переносом ранее понесенных расходов, а не фондом возобновления (реновации) основных средств.

Категория «доходы будущих периодов» задействована и в учете государственной помощи (п. 9 ПБУ 13 2000). Идея отражения полученных активов, принятых по целевому финансированию (п. 9 ПБУ 13 2000), аналогична порядку учета безвозмездно полученных активов:

Д 51 - К 86 «Целевое финансирование» — получены денежные средства в виде государственной помощи на приобретение основных средств, материалов и т.д.;

Д 08 — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — поступили объекты основных средств, НМА, на приобретение которых выделены бюджетные средства;

Д 86 - К 98-2 — признан доход будущих периодов в сумме затрат на приобретение внеоборотных активов;

Д 20, 23, 25, 26 и др. — К 02, 05 - начислена амортизация по приобретенным объектам;

Д 98-2 - К 91-1 — признан доход от получения государственной помощи;

Д 10 - К 60 — получены материалы, на приобретение которых выделены бюджетные средства;

Д 86 - К 98-2 — признан доход будущих периодов в сумме затрат на приобретение материалов;

Д 20, 23, 25 и др. - К 10 - приобретенные материалы списаны в производство;

Д 98-2 — К 91-1 — признан доход от получения государственной помощи.

В силу п. 20 ПБУ 13 2000 остаток по счету учета средств целевого финансирования (86) в части предоставленных организации бюджетных средств отражается в бухгалтерском балансе по статье «Доходы будущих периодов» либо обособленно в разделе «Краткосрочные обязательства».

Хотелось бы отметить, что в международных стандартах по бухгалтерскому учету (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» субсидии включаются в состав доходов аналогичным образом (отражаются как доходы будущих периодов).

Что касается других поступлений, которые согласно Инструкции по применению Плана счетов учитываются на счете 98, полагаем, что в отсутствие соответствующей нормы в Положении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организация не вправе признавать доходы будущих периодов. Дело в том, что ни План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, ни инструкция по его применению не устанавливают правил оценки, группировки, документирования, балансового обобщения, учетных процедур. Это сфера иных составляющих системы нормативного регулирования бухгалтерского учета (положений, методических указаний, рекомендаций).

Например, поступления, которые Инструкция по применению Плана счетов предлагает отражать на счете 98, субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», следует квалифицировать лишь в качестве средств в расчетах. К ним относятся: арендная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др. Для признания дохода необходимо выполнение ряда условий, одно из которых — переход права собственности к покупателю (принятие работы заказчиком, оказание услуги) (п. 12 ПБУ 9/99). Применительно к перечисленным фактам хозяйственной деятельности, подлежащим отражению на счете 98-1, данное условие не соблюдается. Поэтому возникает не доход будущих периодов, а кредиторская задолженность в виде полученного аванса, которая учитывается на отдельном субсчете к счету расчетов с контрагентами.

Если же говорить о поступлениях по возмещению недостач (счета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» и 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей»), то они должны отражаться в составе прочих доходов (как возмещение причиненных организации убытков) уже в отчетном периоде, в котором суд вынес решение об их взыскании или они признаны должником, не дожидаясь фактического поступления денежных средств от должника (абз. 3 п. 16 ПБУ 9/99). Напомним, что согласно принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности, опера-

ции должны отражаться на счетах независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств.

Таким образом, предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые периоды, подлежат отражению в следующем порядке.

Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» - К 91-1 сумма недостачи за прошлые годы отнесена на виновное лицо (на основе решения суда или признания виновного лица),

Д 50 «Касса», 51 К 73 — получены денежные средства от виновного лица в возмещение недостачи.

Аналогичным способом должна учитываться разница между суммой взыскания и учетной стоимостью недостающих ценностей:

Д 73 К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» - сумма недостачи в размере учетной стоимости отнесена на виновное лицо;

Д 73 К 91-1 — отражена разница между суммой взыскания и учетной стоимостью недостачи.

Д 50, 51 К 73 — получены денежные средства от виновного лица в возмещение недостачи.

Можно заметить, что ни в одном из обоих случаев доходы будущих периодов не возникают.

Таким образом, доходы будущих периодов можно отражать в бухгалтерском учете и отчетности только в случаях, прямо предусмотренных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, которые устанавливают принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности (признания, оценки, группировки, документирования, балансового обобщения, учетных процедур). Инструкция по применению Плана счетов не является таким документом. На основании изложенного выше можно сделать вывод, что в составе доходов будущих периодов подлежат отражению лишь следующие источники формирования имущества. а) поступления по договору дарения; б) бюджетные средства, в отношении которых организация выполнила условия их получения

13.6. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

В бухгалтерском учете, по мнению Я.В. Соколова, есть парадоксы — загадочные и малопонятные. Одним из таких парадоксов можно назвать учетную категорию «расходы будущих периодов». Расходы будущих периодов — сложная тема при всей кажущейся простоте, ибо природа этой категории вытекает из понимания актива баланса, как ка-

питализированных расходов. Если мы понимаем под активом величину вложенного капитала, то и появляются расходы будущих периодов. В самом деле: купили объект основных средств, а амортизировать его будем несколько лет. Каждый день эксплуатации — это расход текущего периода. Купили МПЗ — это не расход, а изменение структуры актива, ибо расходы — это не то, на что потрачены деньги, а то, во что обошлись доходы, полученные в данном отчетном периоде.

Данный подход подтвержден изменениям в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, которые внесены приказом Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н. Если ранее затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим периодам, отражались в балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов, теперь п. 65 указанного Положения звучит так: «Затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости актива данного вида». Таким образом, если затраты осуществлены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам, значит у организации появляется ресурс (актив), который она контролирует и который принесет ей в будущем экономические выгоды. Если его нет, расход должен быть признан одновременно в полной сумме. Значит, расходы будущих периодов — это то, что соответствует критериям признания актива. Если в отношении возникшего актива критерии его признания не прописаны, то ПБУ 1 '2008 требует применить аналогию.

Пример 13.6. На балансе организации учтена компьютерная программа, которая признана НМА (т.е. у организации исключительные права на эту программу). Принято решение доработать компьютерную программу (модернизация). Однако ПБУ 14 '2007 не содержит понятия «модернизация НМА», а ограничение на изменение первоначальной стоимости существует. Значит, изменить стоимость программы нельзя, доработку программы признать отдельным НМА также невозможно (не соответствует определению инвентарного объекта). Тем не менее критерии признания НМА выполняются, значит, актив признается расходами будущих периодов. В балансе произведенные расходы, при их существенности, следует включить в группу статей «Нематериальные активы» (строка 1110) по отдельной строке «Затраты на доработку нематериальных активов». При несущественности затрат они могут быть включены в строку 1170 «Прочие внеоборотные активы».

Актив признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности (п. 8.3 Концепции бухгалтерского учета).

Отметим, что к активам относят любую собственность вне зависимости от формы (материальная или нематериальная), а также контролируемые организацией ресурсы и расходы, имеющие денежную оценку, от которых в будущем ожидается экономическая выгода. В некоторых случаях в активы может быть включено имущество, принадлежащее организации не на праве собственности, а например, на правах финансовой аренды (лизинга).

Как видим, Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации исключило упоминание об использовании такой отдельной статьи расходов, как расходы будущих периодов и возможность организации самостоятельно установить порядок списания. На практике расходы будущих периодов упоминаются как минимум в пяти нормативных документах бухгалтерского учета (табл. 13.5).

Таблица 13.5

Активы, которые классифицируются как расходы будущих периодов в нормативных документах бухгалтерского учета

Нормативный правовой акт	Расходы будущих периодов
Пункты 16 и 21 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	Расходы по договору, понесенные в связи с предстоящими работами: стоимость материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора, арендная плата, перечисленная в отчетном периоде, но относящаяся к будущим отчетным периодам
Пункты 37, 39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Фиксированные рывовые платежи за предоставленное право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара) на основании лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоров, имеющих определенный срок действия. Данные расходы будущих периодов подлежат списанию в течение срока действия договора

Окончание

Нормативный правовой акт	Расходы будущих периодов
Пункты 8, 15 и 16 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»	Дополнительные расходы по займам и кредитам Начисленные проценты на вексельную сумму Начисленные проценты и (или) дисконт по облигациям
Пункт 94 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов	Стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам, в случаях подготовительных работ в сезонных производствах, горно-подготовительных работ; освоения новых предприятий, производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы), подготовки и освоения производства новых видов продукции и новых технологий рекультивации земель, в других случаях, когда возникает необходимость распределения затрат на ряд отчетных периодов
Пункт 16 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций	Расходы на приобретение лицензии на осуществление деятельности, права на которую не подлежат передаче в порядке правопреемства

При учете расходов будущих периодов следует руководствоваться лишь прямыми предписаниями нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Для иных затрат, не названных в этих актах, признание расходов будущих периодов неправомерно. Таким образом, все остальные затраты, традиционно относимые на расходы будущих периодов (по подписке на периодические издания, переходящим отпускам, правам аренды, страхованию, издержкам до начала производственной или торговой деятельности и т.д.), теперь нужно списывать на расходы текущего месяца в полной сумме (единовременно).

Например, предварительная оплата договоров на долгосрочное предоставление услуг типа аренды, страхования, подписки, рекламы не отвечает критерию признания расходов, так как сохраняет за организацией, оплатившей услугу, право требования предоставления услуги либо возврата уплаченных сумм. Даже в тех случаях, когда условиями договора не предусмотрена возможность возврата уплаченных сумм, требование предоставления услуги в любом случае сохраняется. Такая

предоплата полностью соответствует признакам дебиторской задолженности и должна признаваться в бухгалтерском учете именно в таком качестве (в форме выданных авансов или осуществленных предварительных оплат).

Оплата страхового полиса — по сути, это аванс. Подход к квалификации хозяйственной операции следующий. Страховая организация обязана оказать услугу, которая состоит в готовности возместить ущерб при наступлении страхового случая, т.е. услуга заключается не в самом возмещении ущерба (это уже другая операция), а в готовности его возместить. Готовность — длящийся фактор, т.е. страховая организация на протяжении действия договора должна быть способна оказать такую услугу. Если у нее через определенное время отзовут лицензию, она обязана вернуть деньги. Даже если в договоре прописано, что страховой платеж не возвращается, страховщик должен вернуть стоимость полиса, поскольку больше не может оказывать услугу. Значит стоимость страхового полиса — это аванс, а он отражается на счетах учета расчетов.

Расходы будущих периодов в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкцией по его применению учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Согласно современным общеметодологическим правилам (деконструкция) счет 97 имеет как минимум две характеристики.

1. *Счет финансово-распределительный.* Так считает большинство ученых и специалистов. Это значит, что бухгалтер четко распределяет финансовые результаты по отчетным периодам: часть расходов относят на текущий отчетный период, а часть на данный счет с тем, чтобы оставшуюся сумму последовательно относить на будущие отчетные периоды. В этом случае счет как бы лишается самостоятельного содержания. Его нет, а есть только воля бухгалтера, которая позволяет ему регулировать величину прибыли или убытка.

2. *Счет контрарный — контрпассивный.* В этом случае подчеркивается его роль в уточнении подлинной величины прибыли. Если предположить, что она составляет А руб., а расходы будущих периодов В руб., то подлинная, а не номинальная, величина прибыли составит А - В. Эта трактовка имеет чисто учетное значение.

Учет расходов в составе расходов будущих периодов в соответствии с действующими нормативными документами — это способ распределения уже произведенных расходов. Поэтому расходы будущих периодов должны соответствовать определению расходов, данному в ПБУ 10/99 (уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов).

Не могут учитываться как расходы будущих периодов операции, связанные с выбытием активов, перечисленные в п. 3 ПБУ 10/99.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов, отражаемые на этом счете расходы по своему экономическому содержанию можно разделить на две группы:

1) расходы подготовительного характера, связанные с доходами, которые будут (могут быть) получены в будущем. Это расходы на освоение новых производств, горно-подготовительные работы, поди отовку к сезонным работам и т.п.;

2) расходы текущего периода, например, регулярное техническое обслуживание основных средств, если периодичность проведения превышает год, а затраты значительны, стоимость некоторых лицензий, т.е. расходы с известным сроком погашения и являющиеся неотъемлемой частью нормального производственного процесса.

Согласно п. 19 ПБУ 10/99 расходы признаются в отчете о прибылях и убытках с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (принцип соответствия доходов и расходов). Отсюда следует, что к расходам будущих периодов необходимо относить расходы, прямо обуславливающие доходы, которые поступят (могут поступить) в будущем. Как уже отмечалось, это расходы подготовительного характера, непосредственно связанные с производством. Кроме того, согласно п. 19 ПБУ 10/99, расходы могут быть обоснованно распределены между отчетными периодами, когда:

- расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов;
- связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Корреспонденция счетов по счету 97 представлена в табл. 13.6.

Таблица 13.6

**Корреспонденция счетов по счету 97
«Расходы будущих периодов»**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Отражены материальные затраты подготовительного характера	97	10
2 Отражен фиксированный разовый платеж за предоставленное право использования результата интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации на основании лицензионных договоров	97	60, 76
3 Отражены расходы по договору строительного подряда, понесенные в связи с предстоящими работами (стоимость материалов, арендная плата)	97	10, 60

Содержание хозяйственной операции	Окончание	
	Дебет	Кредит
4 Начислены проценты на вексельную сумму, дисконт по облигациям	97	66 67
5 Отражены дополнительные расходы по займам и кредитам	97	76
6 Часть расходов будущих периодов признана текущими	20, 23, 25, 26, 91	97

Примечание Остатки по счету 97 отражаются в балансе как актив организации

Что касается учета расходов текущего периода, которые косвенно связаны с будущими доходами, способ учета зависит от профессионального суждения бухгалтера. Такие расходы можно признать расходами будущих периодов, но только при наличии убедительного обоснования их связи с получением дохода в будущем. Если связь произведенных расходов с будущими доходами убедительно не обоснована, произведенные расходы следует учитывать как расходы текущего периода без распределения.

На практике новые правила не отменяют возможность использования счета 97 и соответствующего механизма равномерного списания расходов, но обязывают организации закреплять такой режим в учетной политике.

13.7. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Резервы предстоящих расходов — зеркальное отражение категории «расходы будущих периодов». Целью создания подобных резервов является покрытие расходов, которые неизбежно появятся в будущих отчетных периодах. С 1 января 2011 г. организации вправе признавать резервы предстоящих расходов лишь в связи с оценочными обязательствами в порядке, предусмотренном Положением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8 2010, утвержденном приказом Минфина России от 13 декабря 2010 г. № 167н (далее — ПБУ 8 2010).

Оценочное обязательство — это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения.

Оценочные обязательства могут возникать в хозяйственной жизни организации вследствие различных факторов: норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров; в результате действий организации, которые вследствие установившейся

ся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 5 ПБУ 8 2010):

- у организации существует большая вероятность наступления потерь (расходов) вследствие уже произошедшего события, чем их отсутствие;

- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно,

- возможность обоснованной оценки предполагаемых потерь.

Последнее условие — обоснованность оценки — не означает обязательной идентичности признанного оценочного обязательства и будущей фактической величины расхода, связанного с исполнением такого обязательства. В данном случае важно лишь, чтобы на момент признания оценочного обязательства его размер был наиболее вероятным (используется подход «более вероятно, чем нет»). Другими словами, вероятность события, приводящего к уменьшению экономических выгод, составляет 50% плюс «один голос». Подобная уверенность должна быть следствием проведенного организацией анализа условий договоров, экспертных заключений и иных необходимых процедур.

Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждому обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существуют несколько обязательств, однородных по характеру, и порождаемая ими неопределенность, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

Пример 13.7. Организация продает электротовары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении продажи каждой отдельной единицы товара уменьшение экономических выгод организации в связи с его возвратом как бракованного и не подлежащего ремонту либо в связи с затратами по его ремонту не является вероятным. В то же время основанные на прошлом опыте организации расчеты показывают, что существует вероятность возврата примерно 3% проданных товаров как не подлежащих ремонту, и еще 11% потребуют дополнительных затрат на гарантийный ремонт. В связи с этим

организация оценивает оценочное обязательство, возникающее при продаже электротоваров с обязательством их гарантийного обслуживания, применительно ко всей совокупности товаров.

В Приложении 1 к ПБУ 8/2010 из примеров анализа обстоятельств с целью признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства четко дается понять, что просто планируемые затраты не порождают оценочного обязательства и поэтому не подлежат отражению в бухгалтерском учете. Намерения организации понести расходы не являются фактом хозяйственной деятельности.

Оценочные обязательства при выполнении условий их признания в бухгалтерском учете создаются в отношении следующих фактов хозяйственной деятельности организации:

- незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды, приводящие к оттоку экономических выгод организации;

- неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;

- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении реализованных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

- обязательства в отношении охраны окружающей среды, природоохранных мероприятий, рекультивации земель, связанных с производственной деятельностью организации и возникающих из требований законодательных и нормативных документов, договоров, действий или заявлений организации;

- вывод объектов из эксплуатации, ликвидационные обязательства по объектам основных средств и капитальным вложениям;

- реструктуризация организации, продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.,

- наличие заключенных договоров, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры) согласно п. 2 ПБУ 8/2010,

- обязательства по выплате и предстоящие расходы на оплату отпуска;

- обязательства по выплате и предстоящие расходы на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;

- другие аналогичные факты.

Обратите внимание! Не является заведомо убыточным договор, исполнение которого может быть прекращено организацией в одностороннем порядке без существенных санкций (критерий существенности необходимо установить в учетной политике организации). Порядок оценки оценочного обязательства в связи с заведомо убыточным договором в ПБУ 8/2010 не определен, и организациям при разработке своей учетной политики следует использовать подходы МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» к формированию резервов по временительным договорам (обязанность использования подходов МСФО основана на п. 7 ПБУ 1/2008).

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству (п. 15 ПБУ 8/2010). Важно отметить, что подобная оценка фиксируется по состоянию на отчетную дату. В дальнейшем величина оценочного обязательства подлежит пересмотру на регулярной основе. При наступлении новых событий, связанных с оценочным обязательством, и в конце отчетного года организация должна проверить обоснованность признания и величину оценочного обязательства. Любые корректировки согласно п. 23 ПБУ 8/2010 в отношении оценочного обязательства подлежат отражению перспективно как изменение оценочного значения. Примеры определения величины оценочных обязательств представлены в Приложении 2 к ПБУ 8/2010.

Под оценочные обязательства организация обязана создавать резервы. Бухгалтерский учет резервов под оценочные обязательства ведется на пассивном балансовом счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Резервы, не связанные с принятыми организацией на себя обязательствами (перед третьими лицами или сотрудниками организации), начислению не подлежат (например, по ремонту объектов основных средств).

Сумма начисленных резервов предстоящих расходов под оценочные обязательства относится (п. 8 ПБУ 8/2010):

на счета учета затрат на производство (на расходы по обычным видам деятельности) при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с производством готовой продукции, оказанием услуг, выполнением работ, которые организация осуществляет на регулярной основе в обычном режиме функционирования организации, т.е. обязательство связано с осуществлением обычных видов деятель-

ности (например, гарантийный ремонт готовой продукции, работ, услуг). В бухгалтерском учете составляют следующую запись.

Д 20, 23, 25, 26, 44 — К 96;

в стоимость актива при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с созданием, сооружением, приобретением, строительством, изготовлением объекта имущества (в частности, ликвидационные обязательства, т.е. вывод объекта основных средств из эксплуатации (скважины, буровые установки, электростанции и пр.)). В бухгалтерском учете составляют следующую запись:

Д 08 — К 96,

на прочие расходы при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с прочей деятельностью организации (например, резервы, связанные с возможной реструктуризацией деятельности организации, с судебными разбирательствами, в том числе по искам налоговых органов).

Д 91 — К 96.

Конкретная корреспонденция счетов зависит от назначения резерва и порядка его формирования.

При списании фактически произведенных расходов (затрат), связанных с исполнением организацией своих обязанностей по осуществлению действий, предусмотренных оценочным обязательством, составляют запись

Д 96 — К 20, 23, 25, 26, 44 и др. или счетов учета кредиторской задолженности (счет 76).

При недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке. В частности, превышение фактических расходов, связанных с судебными разбирательствами, над величиной начисленного резерва относится в дебет счета 91-2.

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано (п. 21 ПБУ 8/2010).

В случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признания оценочного обязательства неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации (п. 22 ПБУ 8/2010):

Д 96 — К 91-1.

Пример 13.8. Организация начислила резерв на возмещение ожидаемых потерь по судебному иску (оценочное обязательство) в сумме 900 000 руб.

Фактически решением суда с организации взыскан ущерб в сумме 850 000 руб. Следовательно, организация на момент вступления решения суда в силу обязана уменьшить величину ранее начисленного оценочного обязательства на 50 000 руб. (900 000 руб. – 850 000 руб.)

В бухгалтерском учете данная операция будет отражена записью Д 96 – К 91-2 50 тыс. руб. – уменьшена величина ранее начисленного оценочного резерва

Признание ущерба в сумме 850 тыс. руб. оформляют следующими записями

Д 96 – К 76 – 850 тыс. руб. – признан ущерб по решению суда,

Д 76 – К 51 – 850 тыс. руб. – перечислено в погашение ущерба.

Создание резервов предстоящих расходов снижает прибыль отчетного периода, но не оказывает влияние на налогообложение прибыли по итогам хозяйственной деятельности. В результате организациям при создании и корректировке резервов предстоящих расходов необходимо использовать ПБУ 18/02

13.8. ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ОТРАЖЕНИЕ ИХ В УЧЕТЕ

Важнейшим финансовым показателем, определяющим способность организации обеспечивать необходимое для ее нормального развития превышение доходов над расходами, является прибыль. Именно прибыль, как экономическая категория, отражает финансовый результат предпринимательской деятельности организации, выражающийся в изменении величины собственного капитала организации за отчетный период. Совет по МСФО определяет прибыль следующим образом. «Полная прибыль – это изменение собственного капитала (чистых активов) хозяйствующего субъекта за отчетный период, являющееся результатом хозяйственных операций и событий, не связанных с личным капиталом собственников фирмы. Она включает все изменения собственного капитала, произошедшие за период, за исключением тех, что являются следствием вкладов собственников и выплат собственникам». Прибыль – это особый, систематически воспроизводимый ресурс, конечная цель развития бизнеса. Необходимый уровень прибыли – это:

- основной внутренний источник текущего и долгосрочного развития организации;
- главный источник возрастания рыночной стоимости организации;

- индикатор кредитоспособности;
- обесценение возрастания капитала и бизнеса;
- индикатор конкурентоспособности организации.

Совокупный финансовый результат формируется в процессе хозяйственной деятельности организации, что находит отражение в учете и отчетности (рис. 13.4).

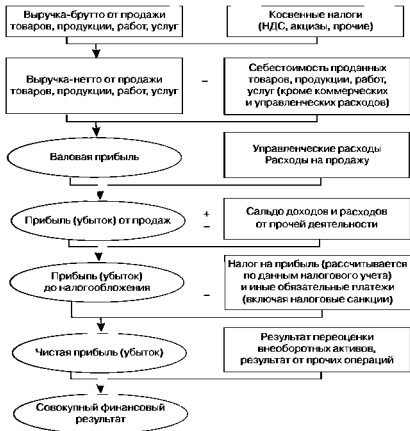


Рис. 13.4. Порядок формирования совокупного финансового результата

Приведенный в ПБУ 4/99 алгоритм расчета конечного финансового результата в отчете о прибылях и убытках выделяет следующие его элементы:

- валовая прибыль;
- прибыль (убыток) от продаж;

- прибыль (убыток) до налогообложения;
- чистая прибыль (убыток).

В форме бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках», утвержденной приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н, появился новый показатель «Совокупный финансовый результат периода». Чтобы его найти, нужно сложить чистую прибыль (убыток), результат от переоценки внеоборотных активов и результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации введено понятие бухгалтерской прибыли (убытка) (п. 79). Данным приказом уточнена терминология применяемой категории, что является вполне обоснованным, поскольку действующий порядок формирования бухгалтерского баланса не предусматривает отражение в нем прибыли до налогообложения.

В рамках бухгалтерского финансового учета конечным финансовым результатом является чистая прибыль (убыток) – бухгалтерская прибыль (убыток) за вычетом обязательных платежей из нее.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99. Счет является сопоставляющим. Он предназначен для выявления конечного финансового результата за отчетный год. По дебету счета отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период (Раздел III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса) в результате финансово-хозяйственной деятельности организации. Записи на счете 99 ведутся накопительно в течение года.

По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 и 91 переносится на счет 99.

Непосредственно на счете 99 в течение отчетного года находят отражение налог на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетов 68.

Таким образом, финансовый результат (прибыль или убыток) хозяйствования организации складывается из финансового результата от операций, являющихся предметом ее основной и прочей деятельности.

Самостоятельную группу показателей, тесно связанных с финансовыми результатами, в деятельности организации представляют начисленные платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций.

Конечным финансовым результатом деятельности организации выступает финансовый результат хозяйствования, уменьшенный на сумму начисленных платежей налога на прибыль, а также на суммы причитающихся налоговых санкций. В результате на счете 99 выявляется чистая прибыль, которая становится основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. Списание прибыли (убытка), полученной организацией за финансовый год, называется *реформацией баланса*. Реформация проводится 31 декабря после того, как в бухгалтерском учете отражена последняя хозяйственная операция организации.

Операция по реформации баланса состоит из двух этапов.

На *этапе 1* закрываются счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты организации. Это счета 90 и 91.

На *этапе 2* включаются финансовые результаты, полученные организацией, в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка (счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

На 1 января каждого года остатков по всем счетам финансовых результатов быть не должно.

Пример 13.9. Организация за отчетный год получила прибыль от продаж в сумме 305 000 руб., убыток от прочей деятельности – 75 000 руб., начислено налогов на прибыль в сумме 72 000 руб. и заплачено пени по налогам в размере 1500 руб.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие проводки.
Д 90-9 К 99 – 305 000 руб. – получена прибыль от продаж,
Д 99 К 91-9 75 000 руб. – получен убыток от прочей деятельности.

Д 99 К 68 – 72 000 руб. начислен налог на прибыль,

Д 99 К 68 – 1500 руб. начислены пени по налогам,

Д 99 – К 84 156 500 руб. – списана чистая прибыль за отчетный год

Исполнительные органы организации любой организационно-правовой формы обязаны представить собственникам отчет о результатах работы за каждый прошедший финансовый год. Финансовый отчет утверждается на годовых собраниях АО и ООО, которые проводятся ежегодно.

Участники собрания принимают решение о распределении полученной за год прибыли или об источниках покрытия убытков, определяют размер дивидендов. Решения, принятые на собрании, являются основанием для того, чтобы бухгалтерия могла сделать соответствующие начисления и бухгалтерские записи.

Корреспонденция по счету 99 представлена в табл. 13.7.

Таблица 13.7

Типовая корреспонденция счетов по учету финансовых результатов по счету 99 «Прибыли и убытки»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1 Определен ежемесячно финансовый результат от обычных видов деятельности		
прибыль	90-9	99
убыток	99	90-9
2 Определен ежемесячно финансовый результат от прочей деятельности		
прибыль	91-9	99
убыток	99	91-9
3 Начислен условный расход по налогу на прибыль (налог на прибыль рассчитанный с бухгалтерской прибыли)	99	68
4 Начислен условный доход по налогу на прибыль	68	99
5 Отражено постоянное налоговое обязательство	99	68
6 Отрицел постоянный налоговый актив	68	99
7 Списана сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием актива, по которому он был создан	99	09
8 Списана сумма отложенного налогового обязательства в связи с выбытием актива, по которому оно было создано	77	99
9 Изменена ставка налога на прибыль		
а) снижена.		
изменены отложенные налоговые активы	99	09
изменено отложенное налоговое обязательство	77	99
б) повышена.		
изменены отложенные налоговые активы	09	99
изменено отложено налоговое обязательство	99	77
10 Начислены штрафы, пени, неустойки в бюджет	99	68
11 Списана в конце года чистая прибыль	99	84
12 Списан в конце года убыток отчетного года	84	99

Бухгалтерская прибыль (убыток) формируется по правилам, предусмотренным ПБУ 9/99, ПБУ 10/99 и др. Показатель «Прибыль (убыток) до налогообложения», отражаемый по строке 2300 формы

«Отчет о прибылях и убытках», соответствует «бухгалтерской» прибыли (убытку). При этом учитываются все доходы и расходы отчетного периода, отраженные на счетах 90, 91 и 99. Для расчета налога на прибыль в бухгалтерском учете используется ПБУ 18/02.

13.9. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ (ПБУ 18/02)

Формирование налога на прибыль в бухгалтерском учете регулируется в законодательстве Российской Федерации ПБУ 18-02. Это первый документ, информативно связавший бухгалтерский и налоговый учеты. Основой для утверждения послужили МСФО 12 «Налоги на прибыль» (действует с 1979 г.), американский стандарт SFAS 109 «Учет налога на прибыль» (действует с 1987 г.).

Согласно ПБУ 18/02 расходы по налогу на прибыль должны отражаться в соответствии с принципом временной определенности. На практике же это означает следующее: в отчетности будет отражаться не только налог, начисленный за период, но и сумма, которую организация заплатит в будущем с уже полученных доходов.

Основная цель ПБУ 18-02 заключается в том, чтобы бухгалтер мог рассчитать налог на прибыль не только по данным налогового, но и бухгалтерского учета, а также показать собственникам реальную сумму прибыли, подлежащую к распределению.

ПБУ 18-02 призвано сделать отчетность более прозрачной и отразить в ней следующую информацию:

- текущий налог;
- различия между бухгалтерской и налоговой прибылями;
- причины их возникновения и суммы, способные оказать влияние на величину налога в будущем (временные разницы, отложенные активы и обязательства).

Расчет текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) ведется по данным о величине условного расхода (условного дохода), скорректированного на постоянное налоговое обязательство (ПНО), постоянный налоговый актив (ПНА), увеличение или уменьшение отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО) отчетного периода.

Согласно п. 21 ПБУ 18-02 текущий налог на прибыль (ТНП) определяется по формуле

$$\text{ТНП} = \begin{array}{c} \text{Условный} \\ \text{расход} \\ \text{(условный} \\ \text{доход)} \end{array} + \text{ПНО} - \text{ПНА} \quad \begin{array}{c} \text{Изменение} \\ \text{величины} \\ \text{ОНА} \end{array} \quad \begin{array}{c} \text{Изменение} \\ \text{величины} \\ \text{ОНО} \end{array}$$

Налог, рассчитанный с бухгалтерской прибыли (убытка) (по данным счета 99 «Прибыли и убытки»), называется *условным расходом (доходом)* (п. 20 ПБУ 18, 02):

$$\text{Условный расход (условный доход)} = \text{Бухгалтерская прибыль (убыток)} \times \text{Ставка налога на прибыль}$$

Фактический налог, который нужно заплатить в бюджет по данным налогового учета, — это *текущий налог*. Его вычисляют по следующей формуле:

$$\text{Текущий налог на прибыль} = \text{Налогооблагаемая прибыль} \times \text{Ставка налога на прибыль}$$

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету 99 по учету прибылей и убытков.

Пример 13.10. Организация по данным бухгалтерского учета в I квартале получила прибыль в размере 50 000 руб., а во II квартале — убыток в размере 5000 руб. Всего по итогам полугодия бухгалтерская прибыль составила 45 000 руб. (50 000 руб. – 5000 руб.)

На основании бухгалтерской прибыли I квартала организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль

Д 99, субсчет «Условный доход (расход) по налогу на прибыль» – К 68, субсчет 4 «Налог на прибыль организаций» 10 000 руб. (50 000 руб. × 20%) — начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде

На основании бухгалтерского убытка II квартала исчисляется сумма условного дохода по налогу на прибыль

Д 68-4 – К 99, субсчет «Условный доход (расход) по налогу на прибыль» 1000 руб. (5000 руб. × 20%) — начислен условный доход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде

Общая величина «текущего налога на прибыль» по итогам II квартала составит 9000 руб. [(10 000 руб. – 1000 руб.) или (45 000 руб. × 20%)]

ПБУ 18/02 обязывает организации отражать в бухгалтерском учете сумму налога на прибыль, исчисленную исходя из показателя бухгалтерской прибыли (прибыли, выявленной по данным бухгалтерского учета), а затем выявлять все разницы (как положительные, так и отрицательные), обусловленные различными правилами учета доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом законодательстве.

Ранее были рассмотрены различия в признании доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Обобщим эти различия.

Все различия бухгалтерского и налогового учета сводятся в конечном счете к двум операциям.

Первая — бухгалтерский налог на прибыль (условный расход) нужно уменьшить до «налогового».

Вторая — бухгалтерский налог на прибыль (условный расход), наоборот, нужно увеличить.

Чтобы это сделать, потребуется два дополнительных счета (счета введены приказом Минфина России от 7 мая 2003 г. № 38н). 1) счет 09 «Отложенные налоговые активы»; 2) счет 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Кроме того, необходимо открыть еще несколько дополнительных субсчетов к счету 99, а именно:

- «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»;
- «Постоянное налоговое обязательство»;
- «Постоянный налоговый актив».

Для того чтобы получить сумму текущего налога на прибыль, следует произвести корректировку условного расхода с помощью постоянных и временных налоговых активов и обязательств.

Постоянные разницы появляются из-за несоответствия фактов признания доходов и расходов. Иными словами, это те доходы и расходы, которые влияют на бухгалтерский финансовый результат, но при расчете налога на прибыль не учитываются.

Постоянная разница — это доход или расход, отраженный на счетах бухгалтерского учета отчетного периода и исключаемый из состава доходов или расходов для целей налогообложения как отчетного, так и последующих отчетных периодов, а также доходы и расходы, которые признаются в целях налогообложения, но на счетах бухгалтерского учета не отражаются, как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах (п. 4 ПБУ 18-02).

Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны,

- образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;
- прочих аналогичных различий.

Постоянные разницы возникают, например, при получении доходов, перечисленных в ст. 251 НК РФ, а также при осуществлении расходов, перечисленных в ст. 270 НК РФ.

Для учета постоянных разниц могут использоваться отдельные субсчета «Постоянные разницы» к синтетическим счетам учета расходов и доходов (пример 13.11)

Постоянные разницы ведут к возникновению в бухгалтерском учете постоянного налогового обязательства или постоянного налогового актива.

Под *постоянным налоговым обязательством (активом)* понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде (п. 7 ПБУ 18 02):

$$\text{Постоянное налоговое обязательство (актив)} = \frac{\text{Постоянная разница, возникшая в отчетном периоде}}{\text{Ставка налога на прибыль}}$$

Возникновение постоянного налогового обязательства происходит в том случае, когда расходы, отраженные в бухгалтерском учете, не учитываются при расчете налога на прибыль. В этом случае получается, что налоговая прибыль больше бухгалтерской. Поэтому бухгалтерскую прибыль нужно увеличить

Наиболее ярким примером могут послужить сверхнормативные проценты за пользование кредитами и займами. В бухгалтерском учете они признаются в полной сумме. В налоговом учете отнести на расходы можно только сумму в пределах норм. Все, что ее превышает, приводит к появлению постоянной разницы. Надо сказать, этот тип разниц связан только с текущим отчетным периодом и никак не влияет на последующие

Постоянное налоговое обязательство отражают следующей записью: Д 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство» — К 68-4 — отражено постоянное налоговое обязательство.

Пример 13.11. Производственная организация в I квартале получила бухгалтерскую прибыль в размере 50 000 руб. Представительские расходы составили в I квартале 55 000 руб. Фонд оплаты труда за I квар-

тал 1 125 000 руб. Для целей налогообложения представительские расходы принимаются в размере 4% расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264 НК РФ) или в сумме 45 000 руб. ($1\,125\,000 \text{ руб.} \times 4\%$). Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в 10 000 руб. ($55\,000 - 45\,000 \text{ руб.}$) является в бухгалтерском учете постоянной разницей. Сверхнормативные представительские расходы учитываются на счетах учета затрат обособленно.

На основании «бухгалтерской» прибыли отчетного периода организация должна исчислить сумму условного расхода по налогу на прибыль.

Д 99, субсчет «Условный доход (расход) по налогу на прибыль» — К 68-4 10 000 руб. ($50\,000 \text{ руб.} \times 20\%$) — начислен условный расход по налогу на прибыль, возникший в данном отчетном периоде.

Сверхнормативные представительские расходы в сумме 10 000 руб. ($55\,000 \text{ руб.} - 45\,000 \text{ руб.}$) представляют собой постоянные разницы.

В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие проводки.

Д 26 «Общехозяйственные расходы» К 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 15 000 руб. — учтены в составе управленческих расходов представительские расходы в пределах установленных законодательством норм.

Д 26, субсчет «Постоянные разницы» — К 71 10 000 руб. — сверхнормативные представительские расходы учтены как постоянные разницы.

Поскольку в бухгалтерском учете возникли постоянные разницы, то сумма «условного расхода» по налогу на прибыль должна быть увеличена на постоянное налоговое обязательство по итогам I квартала.

Д 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство» К 68-4 2000 руб. ($10\,000 \text{ руб.} \times 20\%$) — отражено постоянное налоговое обязательство, возникшее в данном отчетном периоде.

Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль — текущий налог на прибыль составит 12 000 руб. Эта величина состоит из условного расхода по налогу на прибыль 10 000 руб. и постоянного налогового обязательства по налогу на прибыль — 2000 руб.

Постоянный налоговый актив возникает, когда доходы не учитываются при расчете налога на прибыль (ст. 251 НК РФ). Например, денежные средства и имущество, полученные безвозмездно от учредителя, которому принадлежит более 50% уставного капитала. Если подобные операции возникли, значит «бухгалтерская» прибыль стала больше налоговой, поэтому ее нужно уменьшить. Это приводит к возникновению постоянного налогового актива. В бухгалтерском учете делают запись

Д 68-4 К 99, субсчет «Постоянный налоговый актив» — начислен постоянный налоговый актив.

Типы постоянных разниц и причины возникновения постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств представлены в табл. 13.8.

Таблица 13.8

**Причины возникновения постоянных налоговых активов
и постоянных налоговых обязательств**

Признание в бухгалтерском учете	Признание в налоговом учете	Сравнение бухгалтерской прибыли (БП) и налогооблагаемой (НП)	Тип возникающей постоянной разницы	Следствие (разница, умноженная на ставку налога на прибыль)
<i>Доходы</i>				
Да	Да	$БП = НП$		
Да	Нет	$БП > НП$	Вычитаемая	ПНА
Нет	Да	$БП < НП$	Налого- облагаемая	ПНО
Нет	Нет	$БП = НП$	-	-
<i>Расходы</i>				
Да	Да	$БП = НП$	—	—
Да	Нет	$БП < НП$	Налого- облагаемая	ПНО
Нет	Да	$БП > НП$	Вычитаемая	ПНА
Нет	Нет	$БП = НП$	—	—

Различия в бухгалтерском и налоговом учете возникают не только от того, что не совпадает состав доходов и расходов. Даже в случае, когда он одинаков, разницы могут появиться, если отличается порядок признания платежей или поступлений.

Суммы, которые в бухгалтерском и налоговом учете признаются в разные периоды времени, называются *временными разностями* (п. 8 ПБУ 18/02). Они влияют на несколько отчетных периодов: в одном периоде возникают, а в других — погашаются. Временные разности доставляют бухгалтеру больше проблем, чем постоянные, поскольку их нужно не только выявлять, но и ежемесячно корректировать. Временные разности образуются, когда доход или расход уже признан в бухгалтерском учете, а в налоговом еще нет. Или наоборот. В этом случае разницы будут числиться, пока расход (доход), повлекший их возникновение, не будет признан и в бухгалтерском, и в налоговом учете. Временные разности при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Временные разности делятся на вычитаемые и налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению налога на прибыль в последующих отчетных периодах. Это доходы, которые в бухгалтерском учете отражены в меньшем размере, или расходы, которые в бухгалтерском учете показаны в большей сумме, чем в налоговом учете. Из-за того, что разница со временем погашается, она и получила название «вычитаемой».

Поясним на примере. Предположим, организация продала оборудование с убытком. В бухгалтерском учете его сумма будет полностью отнесена на расходы уже в текущем периоде. В налоговом же учете полученный убыток будет учитываться постепенно, в течение оставшегося срока полезного использования. Скажем, трех лет. Таким образом, в момент продажи оборудования у организации возникла вычитаемая временная разница. Она будет уменьшать налоговую базу по налогу на прибыль на протяжении последующих трех лет.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- прочих аналогичных различий.

Вычитаемой временной разнице соответствует сумма отложенного налогового актива. Под *отложенным налоговым активом* понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах

Согласно п. 14 ПБУ 18/02 изменение величины отложенных налоговых активов за отчетный период (характеризует величину изменения) рассчитывается по формуле

$$\begin{array}{l} \text{Изменение величины} \\ \text{отложенных налоговых} \\ \text{активов в отчетном периоде} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Вычитаемая временная разница,} \\ \text{возникшая (погашенная)} \\ \text{в отчетном периоде} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка налога} \\ \text{на прибыль} \end{array}$$

В расчете величины «изменений» обязаны участвовать не только вновь возникшие в отчетном периоде отложенные налоговые активы, но и «погашенные» в этом же периоде. Сумма изменений отложенного налогового актива за период — это совокупность операций: по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 68-4 — в части вновь возникших активов (вычитаемых временных разниц); дебету счета 68-4 и кредиту счета 09 — при погашении ранее начисленных налоговых активов (уменьшение вычитаемых разниц).

Остатки по счету размещаются в Разделе I «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса (в одноименной статье).

Пример 13.12. По итогам отчетного года организацией получен убыток в размере 100 000 руб. (как в бухгалтерском, так и в налоговом учете)

В бухгалтерском учете организация должна начислить условный доход, величина которого определяется как произведение бухгалтерского убытка, сформированного в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, действующую на отчетную дату (п. 20 ПБУ 18/02)

В данном случае сумма условного дохода по налогу на прибыль по итогам отчетного года равна 20 000 руб. (100 000 руб. × 20%).

Эту сумму организация отражают в учете последним днем декабря отчетного года следующей проводкой

Д 68-4 К 99 — 20 000 руб. отражена сумма условного дохода

В бухгалтерском учете сумму убытка отчетного года, числящегося на счете 99, организация списывает в дебет счета 84 заключительной записью декабря отчетного года в полном объеме. А при исчислении налога на прибыль убыток текущего отчетного (налогового) периода может быть учтен в последующих налоговых периодах (перенесен на будущее) в порядке, предусмотренном ст. 283 НК РФ (п. 8 ст. 274 НК РФ).

Разница в правилах признания убытка в бухгалтерском и налоговом учете приводит к образованию вычитаемой временной разницы и соответствующего ей отложенного налогового актива (п. 11, 14 ПБУ 18/02)

В рассматриваемой ситуации величина отложенного налогового актива составит 20 000 руб. (100 000 руб. × 20%). В бухгалтерском учете начисление отложенного налогового актива отражается проводкой

Д 09 — К 68-4 — 20 000 руб.

В данном случае сальдо счета 68 субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» равно нулю (20 000 руб. – 20 000 руб.). В налоговом учете сумма налога на прибыль за тот же период также равна нулю.

В дальнейших отчетных периодах происходит списание в состав «налоговых» расходов суммы убытка. При этом бухгалтерская прибыль остается неизменной, так как сумма убытка в бухгалтерском учете была учтена одновременно.

Д 68-4 К 09 – уменьшены (списаны) суммы отложенного налогового актива, приходящиеся на вычитаемые временные разницы.

Если налог на прибыль будущих отчетных периодов уже не может быть уменьшен на сумму отложенного налогового актива, то по данному объекту оформляется следующая бухгалтерская проводка:

Д 99 – К 09 – списана сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием объекта, по которому он был начислен.

Обратите внимание! Отложенный налоговый актив при выбытии объекта учета, по которому он был начислен, списывается с кредита счета 09 «Отложенные налоговые активы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Сумма пересчета отложенных налоговых активов при изменении ставки налога на прибыль также относится на счет 99 «Прибыли и убытки» на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок.

Пример 13.13. Ставка налога на прибыль организации с 1 января 2012 г. снижена с 20 до 16% (условно). У организации имеется на 31 декабря 2011 г. сумма отложенного налогового актива в размере 90 000 руб. Организация обязана произвести дополнительную запись на 31 декабря 2011 г.

Д 99 К 09 – 18 000 руб. $[(90\,000 \text{ руб.} \times (20\% - 16\%) - 20\%)]$

Таким образом, в бухгалтерском балансе за 2011 г. по графе «На 31 декабря 2011 г.» в строке «Отложенные налоговые активы» должна значиться сумма 72 000 руб. (90 000 руб. – 18 000 руб.). Одновременно также на 18 000 руб. должна быть уменьшена нераспределенная прибыль (Раздел III пассива баланса). Счет 99 по окончании года закрывается (реформируется) счетом 84.

Налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет в последующих периодах (п. 12 ПБУ 18/02). Это доходы, которые в текущем периоде отражены в бухгалтерском учете в большей сумме, чем в налоговом учете, а также расходы, которые в бухгалтерском учете, по сравнению с налоговым, приняты в меньшем размере. Отклонения между данными бухгалтерского и налогового учета в данном случае и называются *налогооблагаемыми*.

Приведем пример. Допустим, организация купила оборудование, для которого в бухгалтерском учете установила срок полезного использования, равный четырем годам. В налоговом учете он составляет два года. Таким образом, в первые два года сумма амортизации в бухгалтерском учете будет меньше, чем в налоговом. В последующие два года сложится противоположная ситуация: бухгалтерская амортизация станет больше налоговой, поскольку в налоговом учете стоимость оборудования уже списана. Иными словами, в первые два года налогооблагаемые временные разницы формируются, а в последующие — списываются. При этом их погашение приводит к увеличению налоговой прибыли по сравнению с бухгалтерской в третьем и четвертом годах.

Налогооблагаемой временной разнице соответствует сумма отложенного налогового обязательства. Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы.

Под *отложенным налоговым обязательством* понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 15 ПБУ 18/02).

Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете с использованием балансового пассивного счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Д 68-4 — К 77 «Отложенные налоговые обязательства» — учтено отложенное налоговое обязательство, возникшее в отчетном периоде.

По мере того как разница погашается, отложенное налоговое обязательство бухгалтер должен списать. При этом составляется обратная бухгалтерская запись. Если выбывает объект учета, по которому отложенное налоговое обязательство было начислено, величина отложенного налогового обязательства списывается с дебета счета 77 в кредит счета 99. Изменение налоговых ставок также влечет за собой пересчет отложенных налоговых обязательств на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок, а сумма пересчета относится на счет 99.

Таким образом, в отчетном периоде в расчете участвует не только сумма вновь возникших отложенных налоговых обязательств, но и величина этого показателя, погашенная за этот же период.

Изменение величины отложенного налогового обязательства в отчетном периоде рассчитывают следующим образом:

$$\begin{array}{l} \text{Изменение величины} \\ \text{отложенных налоговых} \\ \text{обязательств в отчетном периоде} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Налогооблагаемые} \\ \text{временные разницы,} \\ \text{возникшие (погашенные)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Ставка налога} \\ \text{на прибыль} \end{array}$$

Остатки по счету 77 размещаются в Разделе IV «Долгосрочные обязательства» пассива баланса в одноименной статье.

Вывод. Отложенный налоговый актив, отраженный в балансе, сулит инвесторам выгоду. Это налог, который организация условно уже заплатила, т.е. в последующие налоговые периоды сумма налоговых платежей с прибыли будет меньше. Отложенное налоговое обязательство, напротив, показывает условную задолженность организации перед бюджетом, которую придется погашать в последующие периоды.

Остатки по счетам 09 и 77 на конец отчетного периода показывают, на какую сумму бухгалтерскую прибыль нужно будет скорректировать в будущем. А суммы, накопленные в течение года на субсчетах «Постоянный налоговый актив» и «Постоянное налоговое обязательство» счета 99, характеризуют различия данных бухгалтерского и налогового учета, которые отражены не будут.

Причины возникновения и порядок отражения в бухгалтерском учете постоянных и временных разниц, согласно ПБУ 18/02, представлены в табл. 13.9.

Таблица 13.9

Постоянные и временные разницы согласно ПБУ 18/02

Вид разниц	Причина возникновения разниц	Вариант возникновения разниц	Последствие в учете	Бухгалтерская запись, отражающая		
				возникновение	уменьшение (погашение)	списание (при вы бытии актива)
Постоянные	Отраженные в бухгалтерском учете доходы и расходы полностью или частично не признаются в налоговом учете (и наоборот)	Расход в бухгалтерском учете признается, а в налоговом – нет (доход признается в налоговом учете, а в бухгалтерском – нет)	Постоянное налоговое обязательство	Д 99 К 68		
		Расход признается в налоговом учете, а в бухгалтерском – нет (доход в бухгалтерском учете признается, а в налоговом – нет)	Постоянный налоговый актив	Д 68 К 99		

Окончание

Вид разниц	Причина возникновения разниц	Вариант возникновения разниц	Послед- ствие в учете	Бухгалтерская запись, отражающая		
				возник- новение	умень- шение (пога- шение)	списа- ние (при вы- бытии актива)
Вре- менные вычи- тасные раз- ницы	Даты признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают	Расход в бухгал- терском учете при- знается раньше, чем в налоговом (доход в бухгал- терском учете при- знается поз. же, чем в налоговом)	Отло- женный налоговый актив	Д 09 К 68	Д 68 – К 09	Д 99 К 09
Вре- менные нало- гообла- гаемые раз- ницы		Расход в бухгал- терском учете при- знается позже, чем в налоговом (доход в бухгалтерском учете признается раньше, чем в на- логовом)	Отло- женное налоговое обязатель- ство	Д 68 К 77	Д 77 – К 68	Д 77 К 99

Одна из первоочередных задач, стоящих перед бухгалтером, который приступает к работе с ПБУ 18/02, — правильно организовать «аналитику» в бухгалтерском учете, так как грамотно построенный аналитический учет значительно облегчит труд бухгалтера. Для ведения аналитического учета постоянных временных разниц и отложенных налогов организация может самостоятельно выбрать любой порядок ведения аналитического учета и закрепить его в своей учетной политике. Это могут быть регистры бухгалтерского учета, аналитическая справка бухгалтера или субсчета соответствующих счетов учета активов и обязательств, в оценке которых возникли временные и постоянные разницы.

На практике организации разрабатывают собственный аналитический регистр учета временных и постоянных разниц отчетного периода. Отражение информации в отдельном регистре упрощает выявление, определение и учет как постоянных, так и временных разниц отчетного периода. Образец формы аналитического регистра, который может использоваться для отражения информации о возникающих постоянных и временных разницах в учете организации, приведен в табл. 13.10.

Таблица 13.10

**Аналитический регистр для отражения информации
о возникающих временных разниах в учете организации**

Счет учета	Вид дохода (расхода)	Сумма в бухгалтерском учете, руб	Сумма в налоговом учете, руб	Временная разниа	
				вычитаемая, руб.	налогооблагаемая, руб
20	Амортизация основных средств	500	1 000	–	500
91	Убыток от продажи основных средств	100 000		100 000	
Итого		100 500	1 000	100 000	500
По итогам отчетного периода				ОНА = 2 000 (100 000 руб × × 20%)	ОНО = 100 (500 руб × × 20%)

Данный регистр можно вести по всем разниаам, возникающим между бухгалтерским и налоговым учетом за отчетный период. Если разниц много, то для крупных групп расходов и доходов целесообразно установить отдельные аналитические регистры.

Контрольные вопросы и задания

1. Что представляет собой финансовый результат деятельности организации?
2. На каком счете формируется финансовый результат деятельности организации? Дайте его характеристику
3. Как определяется финансовый результат от продажи продукции, товаров, работ, услуг?
4. Что понимают под прочими доходами и прочими расходами?
5. Какие субсчета открываются к счету 90 «Продажи»?
6. Что представляет собой чистая прибыль организации? Где она учитывается?
7. Что входит в состав расходов будущих периодов?
8. Какие доходы признаются доходами будущих периодов? Расскажите о порядке их учета
9. Какими нормативными документами определен порядок учета прочих доходов и расходов?
10. Что такое оценочные обязательства? Каков порядок их учета?
11. Какая информация о доходах и расходах должна раскрываться в бухгалтерской отчетности?

СОСТАВ И ВИДЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ, ЕЕ МЕСТО В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

14.1. КОНЦЕПЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерская (финансовая) отчетность является завершающим высшим этапом бухгалтерского обобщения информации, «визитной карточкой» экономического субъекта. Последовательность обобщения учетных данных представлена на рис. 14.1.

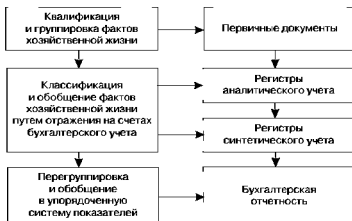


Рис. 14.1. Этапы обобщения учетной информации

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, которая систематизирована в соответствии с требованиями Закона о бухгалтерском учете.

Концепция (лат. *conceptio*) – это система взглядов, то или иное понимание явлений, процессов. Концепция бухгалтерского учета

в рыночной экономике была одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29 декабря 1997 г. (далее — Концепция). Концепция бухгалтерской отчетности в рыночной экономике России определяет основы построения системы бухгалтерской отчетности в стране. Она основывается на последних достижениях науки и практики, ориентируется на модель рыночной экономики, использует опыт стран с развитой рыночной экономикой, отвечает международным принципам учета и отчетности. Концепция призвана:

- обеспечить заинтересованных специалистов информацией об общих подходах к организации бухгалтерской отчетности;
- быть основой разработки нормативных актов по бухгалтерской отчетности;
- быть основой для принятия решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными актами.
- помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности.

В то же время необходимо понимать, что Концепция не заменяет никакие нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности.

Принципы составления бухгалтерской отчетности, провозглашенные в Концепции, имеют большое сходство с принципами МСФО.

В общем виде взаимосвязь основных элементов, определяющих концептуальные основы российской бухгалтерской отчетности, можно представить следующим образом.

Ц — С — К — Д — Э — П — О — ПБУ,

- где
- Ц — цель бухгалтерской (финансовой) отчетности;
 - С — содержание информации, формируемой в бухгалтерской отчетности,
 - К — качественные характеристики полезности финансовой информации,
 - Д — допущения бухгалтерского учета,
 - Э — элементы финансовой отчетности,
 - П — критерии признания элементов финансовой отчетности,
 - О — оценка элементов финансовой отчетности,
 - ПБУ — положения по бухгалтерскому учету, т. е. общеметодологические решения практических проблем учета.

Целью бухгалтерской (финансовой) отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств экономического субъекта,

полезной пользователям для принятия экономических решений (п. 1 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете). Таким образом, бухгалтерская информация должна стать основой для принятия экономических (управленческих) решений лицами, так или иначе заинтересованными в деятельности отчитывающегося экономического субъекта.

Заинтересованными пользователями информации считаются юридические и физические лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для понимания, оценки и использования этой информации (рис. 14.2).



Рис. 14.2. Пользователи бухгалтерской отчетности

Заинтересованных пользователей можно классифицировать следующим образом.

- внешние пользователи информации с прямым финансовым интересом (собственники и акционеры, банки, поставщики, прочие кредиторы, страховые компании);
- внешние пользователи с косвенным финансовым интересом (налоговые, финансовые органы, профессиональные участники рынка ценных бумаг, государственные органы управления);
- внешние пользователи информации без финансового интереса (органы статистики, арбитраж, аудиторы, общественность);
- внутренние пользователи (собственники, руководство, управленческий и прочий персонал организации).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации необходима:

- для представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации. В данном случае бухгалтерская (финансовая) отчетность яв-

ляется государственным информационным ресурсом (п. 3 ст. 18 Закона о бухгалтерском учете),

- представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в налоговые органы по месту нахождения организации (п. 5 ст. 23 НК РФ),

- внутреннего использования (проведения ежегодных собраний акционеров и учредителей, отчета о деятельности перед акционерами, инвесторами или кредиторами);

- анализа финансового состояния экономического субъекта собственными сотрудниками, представителями кредиторов и инвесторов, сотрудниками аудиторских и консалтинговых организаций;

- при выходе организации на международный уровень и поиске иностранных партнеров (в этой ситуации нужна консолидированная финансовая отчетность по МСФО).

В первую очередь бухгалтерская (финансовая) отчетность, в том числе консолидированная финансовая отчетность для группы компаний, необходима для подачи в органы государственной статистики и в фискальные органы.

Не менее важную роль бухгалтерская (финансовая) отчетность играет и для внутреннего использования. Анализ финансовой отчетности экономического субъекта позволяет оценить уже достигнутые финансовые результаты: стабильность финансового состояния, деловую активность, эффективность операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, — и на этой основе принимать решения, формировать финансовую стратегию и тактику дальнейшего развития. Важно заметить, что все большее количество российских организаций стремится выйти на мировой рынок: наладить контакт с зарубежными контрагентами, привлечь иностранных инвесторов. Для этого на территории России приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н официально введены в действие 37 МСФО и 26 разъяснений международных стандартов. Среди них: «Представление финансовой отчетности», «Отчет о движении денежных средств», «Налоги на прибыль», «Основные средства», «Аренда», «Выручка» и др. Бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта по МСФО позволит ей стать понятной и прозрачной для своих иностранных партнеров, повысить уровень доверия иностранных контрагентов, увеличить шансы на успешное международное развитие.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении (п. 6 ПБУ 4/99).

Здесь необходимо обратить внимание на то обстоятельство, что в анализе бухгалтерской информации принято разделять две характеристики отчетности: достоверность и реальность. *Достоверность* – это соответствие определенным правилам учета, на применение которых рассчитывает пользователь. Иными словами, это соблюдение предписаний нормативных актов, в качестве которых могут выступать и МСФО. Именно это соответствие, в частности, подтверждается аудитором. И, безусловно, подтвержденная аудитором отчетность является достоверной. *Реальность* – это соответствие ее данных реальному положению дел. Абсолютная реальность практически недостижима в силу различия возможных методологических вариантов учета, каждый из которых соответствует определенным (по сути автономным) целям отчетности.

Содержание информации, формируемой в бухгалтерской отчетности. Для удовлетворения общих потребностей заинтересованных пользователей в бухгалтерском учете формируется информация о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Финансовое положение организации определяется ее активами, структурой обязательств и капитала организации, а также способностью адаптироваться к изменениям в среде функционирования. Информация о финансовом положении организации формируется главным образом в виде бухгалтерского баланса. Информация о финансовых результатах деятельности организации необходима для оценки потенциальных изменений в ресурсах при прогнозировании способности вызывать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов. Данная информация формируется в основном в отчете о прибылях и убытках. Информация об изменениях в финансовом положении организаций дает возможность оценить ее инвестиционную, финансовую и текущую (операционную) деятельность в отчетном периоде. Данная информация обеспечивается главным образом отчетом о движении денежных средств.

Содержание, порядок формирования и способы представления информации для внутренних пользователей определяются руководством организации.

Качественные характеристики полезности финансовой информации. Информация, формируемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности, должна быть полезна пользователям.

Требования к качественным характеристикам информации, сложившиеся на основе МСФО, представлены на рис. 14.3.



Рис. 14.3. Качественные характеристики информации на основе МСФО

Понятность информации означает ее доступность для понимания пользователями, обладающими достаточным уровнем знаний.

Информация, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, должна быть прежде всего полезной различным группам пользователей, т.е. полезность бухгалтерской информации для принятия решений имеет основное значение в иерархии качеств.

Релевантность и надежность — два качества, которые делают информацию полезной для принятия решения. Релевантность связана с воздействием на экономические решения и на прогнозирование деятельности организации, в том числе ее денежных потоков. Надежность имеет место, когда информация свободна от ошибок и пристрастности и верно отражает то, что предполагалось отразить.

Чтобы быть надежной, информация должна удовлетворять двум требованиям. 1) правдивое представление; 2) отражение хозяйственных операций, исходя из их экономической сущности, а не юридической формы (приоритет содержания над формой).

Являясь довольно трудным для применения в учетной практике, требование надежности реализуется посредством анализа соответствия отражаемой в учете хозяйственной операции фактическому движению активов и погашению обязательств организации. Внедрение в российскую практику учета данного требования должно привести к признанию права бухгалтера на решение проблем учета на основе его профессионального суждения, широко практикуемого в западных странах. В число требований входит:

- **осмотрительность**, выражающаяся в консервативности оценки, т.е. активы и доходы не должны быть переоценены, а обязательства и расходы недооценены. В этом случае активы отражаются по наименьшей из возможных стоимостей, а обязательства — по наибольшей, учитываются потенциальные убытки, а не потенциальные прибыли (однако это не означает, что созданы скрытые резервы или намеренно искажена информация);

- **полнота**, которая означает рамки существенности и затраты на получение информации. Информация, формирующаяся в бухгалтерском учете, должна быть полной, т.е. составлена на основе обработанной первичной учетной документации, описывающей все проведенные хозяйственные операции, совершившиеся или намечаемые события и факты без каких-либо пропусков и исключений. Требование позволяет сформировать совокупность информации для внутреннего и внешнего потребления, принятия экономических решений пользователями бухгалтерских данных;

- **нейтральность** в отношении интересов различных групп пользователей. Информация должна быть нейтральной, т.е. свободной от односторонности. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки определенных пользователей в целях достижения определенных результатов.

Сопоставимость информации означает сравнимость данных финансовой отчетности как за предшествующие периоды, так и с данными

других организаций. Сопоставимость достигается раскрытием в отчетности учетной политики, ее изменений и полученных результатов.

Кроме того, МСФО установлены три ограничения, связанные с надежностью и релевантностью информации как основными качественными характеристиками:

1) критерий своевременности (отсутствие задержки в отражении информации), который связан с необходимостью соотношения требований надежности и релевантности;

2) соотношение между выгодами и затратами (выгоды, получаемые от информации, не должны превышать затрат на ее получение). Поскольку в каждом конкретном случае сравнить извлекаемые выгоды и затраты чрезвычайно сложно, процесс их соотношения требует профессиональной оценки;

3) соотношение между качественными характеристиками. Информация будет полезной для пользователей, принимающих экономические решения при наличии баланса релевантности и надежности. Данное ограничение является предметом профессиональной оценки и должно подчиняться общей цели финансовой отчетности – удовлетворению информационных потребностей пользователей.

Основой для признания информации является существенность. В бухгалтерском учете понятие существенности имеет особое значение, поскольку введение избыточной информации может сделать трудным ее понимание и анализ. Следовательно, чтобы информация не была ошибочной, следует исключить из нее незначительные данные

В соответствии с МСФО *существенной* признается такая статья или полученная информация, отсутствие которой в отчетности может повлечь за собой ошибочные экономические решения внешних пользователей (финансовых и инвестиционных решений, оценки операционной деятельности, кредитной политики, качества менеджмента).

В мировой практике формирования и подтверждения качества и полезности данных бухгалтерской отчетности раскрытию подлежат статьи, которые являются существенными и прозрачными для интерпретации имущественного и финансового положения предприятия.

Понятие существенности должно быть эквивалентно понятию достаточной или разумной полноты отчетных данных по составу показателей. С точки зрения требования полноты информации большое значение имеет ее актуальность (масштабы бизнеса, организационно-правовая форма управления, сфера и виды деятельности, степень развитости и доступности к источникам привлечения капитала и т.п.); степень защищенности законодательством информационного статуса пользователя деловой информации (налоговые органы, статистические

органы, акционеры, инвесторы и т.п.), приоритеты группы пользователей бухгалтерской отчетности.

Основополагающие допущения учета, основы организации учета и отчетности. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике названы четыре допущения.

1. *Имущественная обособленность.* Имущество и обязательства организации учитываются обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других организаций. Как указывает проф. М.И. Кутер, бухгалтерский учет ведется от имени организации, а не собственника и, следовательно, собственник отвечает по ее долгам только в пределах своего вклада. Чтобы обеспечить действенность данного допущения, необходимо проверять правильность документального оформления принятого в организацию имущества, его фактическое наличие, отражение этого имущества в инвентаризационных описях. Допущение имущественной обособленности обуславливает необходимость отражения собственного имущества организации на балансовых счетах, а имущества, принадлежащего другим организациям, - на забалансовых счетах (приложение 2).

2. *Непрерывность деятельности организации.* Организация с момента начала деятельности в качестве юридического лица (со дня внесения соответствующей записи в единый государственный реестр юридических лиц) будет осуществлять уставную деятельность в соответствии с порядком, установленным законодательством Российской Федерации, без намерения ликвидации или существенного сокращения деятельности в обозримом будущем. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год.

3. *Временная определенность фактов хозяйственной деятельности.* Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий принцип начисления.

4. *Последовательность применения учетной политики.* Выбранные и представленные в приказе руководителя организации об учетной политике способы оценки имущества и обязательств, методы их учета должны быть использованы на протяжении длительного временного периода последовательно от одного отчетного года к другому. Преемственность способов и методов оценки и учета необходима для сопостав-

ления результатов работы организации в течение нескольких отчетных периодов внешними и внутренними пользователями учетных данных.

Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Российской Федерации или нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий хозяйствования. В случае изменения отдельных элементов учетной политики соответствующие данные на начало отчетного периода корректируются.

Элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, объединяется в общие критерии в соответствии с их экономическим содержанием. Такие общие критерии называются элементами финансовой отчетности.

Элементы финансовой отчетности организации делятся на две группы: 1) элементы, связанные с информацией о финансовом положении организаций, которые отражаются в бухгалтерском балансе (активы, обязательства и капитал); 2) элементы, связанные с информацией о финансовых результатах деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках (доходы и расходы организации).

Активы — это ресурсы организации, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся событий прошлых периодов, которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Будущие экономические выгоды — это потенциальная возможность активов (основные средства, НМА, дебиторская задолженность, финансовые вложения и другие статьи актива баланса) прямо или косвенно способствовать притоку в организацию денежных средств. Считается, что это возможно, когда актив может быть:

- использован обособленно или в сочетании с другими активами в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой актив;
- использован для погашения обязательства;
- распределен между собственниками организации.

Материально-вещественная форма актива и юридические условия его использования не являются критериями отнесения ее к активам.

Обязательства — это существующая на отчетную дату задолженность организации, возникающая в результате свершившихся событий прошлых периодов и расчеты по которым должны привести к оттоку из организации активов. Обязательства подразделяются на *юридические*, те которые следуют из договора или правовой нормы, и *фактические*, вытекающие из обычаев делового оборота.

Погашение обязательств предполагает обычно отток соответствующих активов в виде выплаты денежных средств или передачи других активов (оказания услуг).

Погашение обязательств может происходить также в форме замены обязательств одного вида другим, преобразования обязательств в капитал, снятия требований со стороны кредитора

Капитал — это вложения собственников и прибыль, накопленная за время действия организации. Это доля в активах организации, остающаяся после вычета всех обязательств.

Доход — это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме увеличения активов и (или) уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы организации включают в себя выручку (доход от обычных видов деятельности) и прочие доходы.

Расход — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме уменьшения активов и (или) увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, отличного от вкладов собственников

При определении финансового результата деятельности организации за отчетный период прибыль или убыток определяется как разница между доходами и расходами.

Критерии признания элементов финансовой отчетности. Процесс включения в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках объекта, который подходит под определение одного из элементов финансовой отчетности и отвечает условиям признания, называют *признанием*. Эти условия состоят в том, что:

- на дату составления бухгалтерской отчетности существует обоснованная вероятность того, что организация получит или потеряет какие-либо будущие экономические выгоды, обусловленные объектом;
- объект имеет стоимость или оценку, которая может быть измерена с достаточной степенью надежности

Если же это невозможно, то данный объект не должен включаться в указанные формы отчетности, а должен быть отражен и объяснен в пояснениях к отчетности.

Оценка элементов финансовой отчетности — это процесс определения сумм, по которым элементы финансовой отчетности должны признаваться и вноситься в формы отчетности.

Оценка элементов финансовой отчетности производится, как правило, по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости), т.е. в сумме денежных средств, уплаченной или начисленной при приобретении или производстве объекта.

Для обеспечения полезности информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, в соответствующих случаях оценка отдельных активов, обязательств, доходов и расходов может производиться:

- по текущей (восстановительной) стоимости, т.е. в сумме денежных средств, которая должна быть уплачена на дату составления отчетности за приобретение аналогичного актива в случае необходимости его замены;

- текущей рыночной стоимости (стоимости продажи), т.е. в сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта или наступления срока его ликвидации;

- дисконтированной (приведенной) стоимости, т.е. в сумме будущих чистых поступлений или выбытий денежных средств, которые будут создавать данный актив или погашать обязательства при нормальном ходе дел.

Последний вид оценки (дисконтированная стоимость) только начинает входить в ПБУ 18/02

14.2. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Нормативное регулирование бухгалтерского учета представляет собой установление государственными органами общеобязательных правил (норм) ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

В иерархии нормативных актов по бухгалтерскому учету на верхней позиции стоят международные стандарты, и российский бухгалтерский учет развивается в соответствии с МСФО. Основным законом, который регулирует переход на международные стандарты, — Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». В этом законе рамочно урегулирован порядок составления и представления консолидированной финансовой отчетности по МСФО для кредитных и страховых организаций, а также организаций, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых биржах. Применение данного закона позволит повысить качество и прозрачность финансовой отчетности крупнейших российских организаций и привлечь дополнительные инвестиции в российскую экономику. Международные стандарты финансовой отчетности могут быть полезны и при составлении финансовой отчетности отдельных организаций. Однако в большей степени они применяются для составления

консолидированной отчетности группы взаимосвязанных компаний, сами стандарты признают необходимость такого подхода для получения объективных результатов.

Международные стандарты финансовой отчетности никогда не применяются к совокупности компаний, а всегда к конкретной организации. Если эта организация является материнской, то по общему правилу ее отчетность должна включать в себя показатели дочерних организаций, и такая отчетность называется *консолидированной*. При этом не важно, о каком уровне консолидации идет речь, т.е. консолидированная отчетность не перестает быть отчетностью вполне определенного юридического лица. Просто это юридическое лицо отчитывается не за то, что ему принадлежит на праве собственности, а за тот бизнес, который находится у него под контролем. При этом Закон о бухгалтерском учете является фундаментом системы регулирования бухгалтерского учета в России, устанавливает единые правовые методологические основы ведения бухгалтерского учета, определяет базовые правила формирования и представления бухгалтерской отчетности. А именно

- общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 13);
- состав бухгалтерской отчетности (ст. 14),
- отчетный период, отчетная дата (ст. 15),
- особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица (ст. 16),
- особенности бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица (ст. 17),
- обязательный экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 18),
- внутренний контроль (ст. 19)

Следует отметить, что согласно ст. 4 Закона о бухгалтерском учете регулирование бухгалтерского учета может осуществляться другими федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ.

Согласно ст. 20 Закона о бухгалтерском учете регулирование бухгалтерского учета осуществляется с учетом принципов:

- соответствия федеральных стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета,
- единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов

малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций,

- применения международных стандартов как основы разработки федеральных стандартов;

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

В Законе о бухгалтерском учете (п. 1 ст. 21) предусмотрены стандарты четырех уровней

- 1) федеральные стандарты бухгалтерского учета. Роль федеральных стандартов исполняют действующие ПБУ, которые будут постепенно пересматриваться в направлении сближения с МСФО,

- 2) отраслевые стандарты, устанавливающие особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности;

- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета. Применяются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и внедрения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Рекомендации применяются на добровольной основе (п. 8 ст. 21 Закона о бухгалтерском учете),

- 4) стандарты экономической субъекта, т.е. конкретной организации.

Важнейшими методологическими документами, в которых в настоящее время сформулированы главные принципы учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, являются: Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации; ПБУ 4/99.

В указанных положениях:

- представлен наиболее полный словарь понятий: «бухгалтерская (финансовая) отчетность», «отчетный период», «отчетная дата», «пользователь бухгалтерской отчетности»;

- сформулированы отдельные принципы формирования бухгалтерской финансовой отчетности;

- определен состав бухгалтерской отчетности;

- определено содержание форм бухгалтерской отчетности.

В остальных ПБУ, определяющих базовые нормы ведения отдельных объектов учета, содержатся разделы, устанавливающие правила их формирования и отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Следующий уровень нормативного регулирования формируют методические рекомендации, инструкции и другие нормативные документы, разъясняющие применение отдельных ПБУ и формирование бухгалтерской отчетности. Документы этого уровня содержат конкретные указания по отражению в бухгалтерском учете и отчетности различных фактов хозяйственной жизни. Так, если ПБУ 4/99 является документом 2-го уровня, то приказы Минфина России, издаваемые в его развитие и конкретизирующие требования к отчетности текущего года, являются документами 3-го уровня (например, приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее — Приказ № 66н). В данном документе определены:

- состав бухгалтерской отчетности;
- формы бухгалтерской отчетности;
- регламент составления бухгалтерской отчетности,
- особенности формирования бухгалтерской отчетности.

К числу важнейших документов этого уровня нормативного регулирования относятся также План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (приложение 1). *План счетов* — документ общего порядка является единым, обязательным к применению в организациях любых видов деятельности и всех отраслей независимо от форм собственности, подчиненности, за исключением государственных учреждений и банков. В План счетов постоянно вносятся корректировки в связи с меняющимися экономическими условиями.

К документам 4-го уровня относятся положения, инструкции, приказы и иные документы по ведению бухгалтерского учета и формированию отчетности, которые создаются непосредственно в конкретной организации и являются внутренними рабочими стандартами экономического субъекта. Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Стандарты применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения. К ним следует отнести приказ об учетной политике организации, рабочий план счетов бухгалтерского учета, положение об оплате труда и его стимулировании, должностные инструкции, инструкции по инвентаризации, корпоративные формы бухгалтерской отчетности, график представления информации филиалами и другими структурными подразделениями для составления финансовой отчетности, порядок сверки внутрихозяйственных оборотов и т.д., разрабатываемые на основе действующего законодательства и нормативных документов

При применении нормативных документов следует помнить об иерархии документов. Приказ № 66н конкретизирует положения ПБУ 4/99. В свою очередь ПБУ 4-99 развивает нормы Закона о бухгалтерском учете.

14.3. ВИДЫ, СОСТАВ И ПОРЯДОК ПРЕДСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

В зависимости от оснований, которые важны для понимания специфики того или иного вида отчетности, отчетность классифицируется:

- по видам;
- объему сведений, включаемых в отчеты;
- назначению;
- периодам, охватываемым отчетностью;
- степени обобщения данных.

По видам отчетность подразделяют на бухгалтерскую (финансовую), статистическую и оперативную.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность содержит сведения о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период. Такая отчетность составляется на основе данных синтетического и аналитического учета и подтверждается первичными учетными документами. Бухгалтерская (финансовая) отчетность является более достоверной, так как ее данные подтверждаются результатами инвентаризации и, как правило, аудиторским заключением.

Статистическая отчетность представляет собой систему количественных и качественных показателей, измерение и обобщение которых не характерно для бухгалтерского учета. Такая отчетность составляется на основе бухгалтерского, статистического и оперативного учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности по единой методике и единым нормам, установленным федеральным органом статистики и Минфином России.

Оперативная отчетность предназначена для текущего контроля и управления внутри организации в момент совершения хозяйственных операций или сразу после их завершения. В этой отчетности содержатся сведения о выполнении плана поставок, соблюдении договоров, финансовом положении организации.

По объему сведений, включаемых в отчеты, различают частную и общую отчетность.

Частная отчетность включает в себя информацию о работе организации на одном участке ее деятельности.

Общая отчетность характеризует хозяйственную деятельность организации в целом.

По назначению отчетность подразделяют на внешнюю и внутреннюю.

Внешняя отчетность служит средством информирования внешних пользователей о характере деятельности, доходности и имущественном положении организации.

Внутренняя отчетность формируется для целей оперативного и общего управления организацией.

По периодам, охватываемым отчетностью, выделяют промежуточную и годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Промежуточная отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года, в случаях установленных законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета

Годовая отчетность составляется по окончании года и характеризует все стороны деятельности организации за финансовый год. Срок представления — не позднее трех месяцев после окончания отчетного года.

По степени обобщения данных различают индивидуальную, сводную и консолидированную отчетность.

Индивидуальная отчетность составляется по данным текущего учета организации, самостоятельного юридического лица

Сводная отчетность составляется вышестоящими организациями, органами статистики по территориальному принципу и отраслями экономики путем обработки отчетности независимых организаций, т.е. при отсутствии отношений контроля.

Консолидированная отчетность представляет собой отчетность двух и более организаций, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях, отношениях контроля.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. В общем порядке бухгалтерская отчетность состоит из следующих форм (Приказ № 66н):

- бухгалтерский баланс;
 - отчет о прибылях и убытках;
 - приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее – Приложения).
- отчет об изменениях капитала,

- отчет о движении денежных средств,
- отчет о целевом использовании полученных средств,
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее — Пояснения),

■ аудиторское заключение, которое подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Из приведенного перечня форм следует, что основными формами отчетности являются баланс и отчет о прибылях и убытках, поскольку именно в этих формах приводится информация об элементах финансовой отчетности: активах, обязательствах и капитале — в балансе; доходах и расходах — в отчете о прибылях и убытках. По данным бухгалтерского баланса пользователи могут судить о финансовом положении организации по состоянию на отчетную дату, а по данным отчета о прибылях и убытках — о результатах деятельности организации за отчетный период. Все остальные формы отчетности имеют дополнительный, поясняющий характер. Так, в отчете об изменениях капитала приводится информация о движении капитала (каким был капитал в ретроспективе, каким стал и в результате чего); отчет о движении денежных средств содержит сведения о потоках денежных средств, иные пояснения главным образом нацелены на детализацию показателей баланса, так как: во-первых, раскрывают дополнительную информацию об объектах бухгалтерского учета, признанных на балансе и отраженных в отчете о прибылях (например сведения о дебиторской задолженности); во-вторых, раскрывают дополнительную информацию, не представленную непосредственно в формах отчетности, но необходимую при принятии управленческих решений (информацию о связанных сторонах, событиях после отчетной даты, сегментной информации и т.д.).

Состав бухгалтерской отчетности определяется также следующими параметрами: периодом, охватываемым отчетностью, организационно-правовой формой и статусом организации. Например, субъекты малого предпринимательства могут формировать бухгалтерскую отчетность по упрощенной схеме.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Банка России устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)». Состав бухгалтерской отчетности организаций представлен в табл. 14.1.

Таблица 14.1

Состав бухгалтерской отчетности организаций

Общий порядок	Субъекты малого предпринимательства (не обязанные проводить аудиторскую проверку)	Субъекты малого предпринимательства (обязанные проводить аудиторскую проверку)	Некоммерческие организации, не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющих кроме вышедшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг)
1 Бухгалтерский баланс	1 Бухгалтерский баланс	1 Бухгалтерский баланс	1 Бухгалтерский баланс
2 Отчет о прибылях и убытках.	2 Отчет о прибылях и убытках (включаются показатели только по группам статей, без детализации показателей по статьям)	2 Отчет о прибылях и убытках (включаются показатели только по группам статей, без детализации показателей по статьям)	2 Отчет о целевом использовании средств.
3 Приложения ■ отчет об изменениях капитала, ■ отчет о движении денежных средств	3. Приложения ■ отчет об изменениях капитала, ■ отчет о движении денежных средств (приводится только важная информация, без знания которой невозможна финансовая оценка организации или финансовых результатов ее деятельности)	3 Приложения ■ отчет об изменениях капитала, ■ отчет о движении денежных средств (приводится только важная информация, без знания которой невозможна финансовая оценка организации или финансовых результатов ее деятельности)	3 Приложения ■ отчет об изменениях капитала, ■ отчет о движении денежных средств (приводится только важная информация, без знания которой невозможна финансовая оценка организации или финансовых результатов ее деятельности)
4 Пояснения			4 Пояснения
5 Аудиторское заключение		4 Аудиторское заключение	5 Аудиторское заключение

Порядок представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В Законе о бухгалтерском учете определен обязательный экземпляр бухгалтерской (финансовой) отчетности. Все организации, за исключением организаций государственного сектора и Банка России, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом, другим органам исполнитель-

ной власти и иным пользователям в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В соответствии с п. 3 ст. 18 Закона о бухгалтерском учете обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному государственному информационному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода (ст. 18 Закона о бухгалтерском учете).

При определении срока представления отчетности необходимо учитывать и порядок утверждения отчетности.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность может быть представлена одним из трех способов:

- 1) непосредственно или через представителя (датой представления считается дата фактической передачи по принадлежности),
- 2) почтовым отправлением с описью вложения (дата представления — дата почтового отправления);
- 3) по телекоммуникационным каналам связи (дата представления — дата отправки по телекоммуникационным каналам связи).

14.4. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Общие требования к бухгалтерской отчетности изложены в ПБУ 4/99. Перечислим их.

1. Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный период и на отчетную дату. Согласно ст. 15 Закона о бухгалтерском учете и п. 12, 13 ПБУ 4/99 *отчетный период* — это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица. Для вновь созданных экономических субъектов первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации по 31 декабря того же календарного года включительно. Если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является период

с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации.

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Особенности бухгалтерской отчетности при реорганизации и ликвидации юридического лица установлены соответственно в ст. 16 и 17 Закона о бухгалтерском учете.

Отчетная дата — это дата, по состоянию на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность. Отчетной датой является последний календарный день отчетного периода за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица (п. 6 ст. 16 Закона о бухгалтерском учете).

2. Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке (п. 15 ПБУ 4/99).

3. Бухгалтерская отчетность должна быть составлена в валюте Российской Федерации (п. 7 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете; п. 16 ПБУ 4/99).

4. При оценке статей бухгалтерской отчетности организация должна обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных в ПБУ 1/2008.

5. В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими ПБУ (п. 34 ПБУ 4/99).

6. Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках должны включать в себя числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

7. Оценку отдельных статей бухгалтерской отчетности необходимо осуществлять в соответствии с правилами оценки, установленными соответствующими ПБУ (п. 36 ПБУ 4/99).

8. Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств (п. 38 ПБУ 4/99).

9. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта (п. 8 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете).

10. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

11. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, подлежащая обязательному аудиту, должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

12. В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны (п. 11 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете).

13. Отрицательные показатели отражаются в бухгалтерской отчетности в круглых скобках.

Требования к формам бухгалтерской отчетности изложены в ПБУ 4/99 и Приказе № 66н. При составлении бухгалтерской отчетности организации должны использовать формы, утвержденные в приложениях Приказа № 66н:

- формы бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках согласно приложению № 1;
- формы приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках согласно приложению № 2.

Организации могут представлять дополнительную информацию, если эта информация раскрывает динамику важнейших показателей деятельности за ряд лет; политику в отношении заемных средств, управления рисками и иные данные.

На формах бухгалтерской отчетности обязательно наличие следующих данных:

- наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;
- указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность;
- организация (указывается полное наименование юридического лица, зарегистрированного в установленном порядке, в соответствии с учредительными документами);
- ИНН (присваивается налоговым органом);
- вид экономической деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным и присваивается по Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности, продукции, услуг (ОКВЭД);
- организационно-правовая форма / форма собственности (указывается организационно-правовая форма организации — слева согласно Общероссийскому классификатору организационно-правовых норм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ), справа код собственности согласно Общероссийскому классификатору форм собственности (ОКФС) (особенности формирования бухгалтерской отчетности определяет такой фактор, как организационно-правовая форма организации));

- единица измерения: тыс. руб./млн руб. — по Общероссийскому классификатору единиц измерения (ОКЕИ). Это тысячи рублей без десятичных знаков код 384; миллионы рублей без десятичных знаков — код 385;

- адрес — полный почтовый адрес организации;

- подпись лиц, ответственных за данные бухгалтерского отчета (руководителя организации и главного бухгалтера).

14.5. ПРОЦЕДУРЫ СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Процедура составления бухгалтерской отчетности есть упорядоченная совокупность действий и методологических приемов, выполняемых для ее формирования.

Процедура применительно к составлению бухгалтерской отчетности — это серия последовательных и параллельных действий и приемов, приводящих к возникновению бухгалтерской отчетности

Совокупность действий и методологических приемов позволяет путем последовательно выполняемых этапов сформировать бухгалтерскую отчетность.

Первый этап — исправление ошибок, которые выявлены до даты представления бухгалтерской отчетности и относятся к периоду, за который составляется бухгалтерская отчетность.

На первом этапе можно выделить три процедуры:

- 1) сверка данных синтетического и аналитического учета на дату составления бухгалтерской отчетности;

- 2) поиск и исправление ошибок в случае расхождения на дату составления отчетности данных синтетического и аналитического учета;

- 3) исправление прочих ошибок.

Второй этап — уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и обязательств.

На втором этапе осуществляются шесть процедур:

- 1) инвентаризация перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете;

- 2) создание оценочных резервов на дату составления бухгалтерской отчетности;

- 3) отражение на дату составления бухгалтерской отчетности приобретенных ценностей, находящихся в пути или не вывезенных со складов поставщиков, на счетах учета имущества;

4) уточнение оценки имущества, работ, услуг полученных (выполненных, оказанных) по неотфактурованным поставкам, сопроводительные документы по которым получены до даты представления отчетности;

5) присоединение неиспользованных сумм резервов под обесценение финансовых вложений и по сомнительным долям к прибыли отчетного года, следующего за периодом их создания (восстановление оценочных резервов, образованных в прошлом году);

6) отражение в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты, подтверждающих существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность.

Третий этап – отражение финансового результата деятельности организации, состоящее из четырех процедур

1) закрытие субсчетов, открытых к счету 90 «Продажи», на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»;

2) закрытие субсчетов, открытых к счету 91 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

3) начисление налога на прибыль (в случае неприменения ПБУ 18-02), а также сумм причитающих налоговых санкций;

4) списание чистой прибыли (убытка) отчетного года на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Четвертый этап – заполнение форм бухгалтерской отчетности

Пятый этап – составление пояснений к бухгалтерской отчетности. На данном этапе раскрывается информация,

- о НМА и расходах на НИОКР;
- об основных средствах;
- о финансовых вложениях;
- запасах;
- дебиторской и кредиторской задолженности;
- затратах на производство;
- резервах под оценочные обязательства;
- об обеспечении обязательств;
- о государственной помощи;
- фактах неприменения правил бухгалтерского учета,
- об изменениях учетной политики;
- о корректировках данных бухгалтерской отчетности, вызванных последствиями изменения учетной политики;
- событиях, свидетельствующих о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность;
- об условных фактах хозяйственной деятельности.

Шестой этап — подтверждение достоверности и утверждение бухгалтерской отчетности. Данный этап предполагает четыре процедуры.

- 1) проведение аудита бухгалтерской отчетности;
- 2) утверждение отчетности советом директоров АО;
- 3) утверждение бухгалтерской отчетности собственником;
- 4) реформация или санация баланса.

14.6. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС: СТРУКТУРА, СОДЕРЖАНИЕ, МЕТОДЫ ОЦЕНКИ СТАТЕЙ БАЛАНСА, ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К БАЛАНСУ

Баланс (от лат. *bis* — два и *lans* — чаши, т.е. баланс в этимологическом смысле означает двухчашечные весы) представляет собой количественное выражение соотношения уравновешивающихся элементов (сторон) любого постоянно изменяющегося явления или процесса.

Традиционно принято считать, что объективной основой построения бухгалтерских балансов является двойственная группировка объектов бухгалтерского учета — по их функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности и источникам образования. Объекты бухгалтерского учета получают в бухгалтерском балансе двойственную группировку, а информация о них — упорядоченное отражение в едином денежном измерителе. Баланс разделяется на две равноведикие совокупности показателей — актив и пассив. Уравновешивание обеих совокупностей достигается посредством балансирующих показателей, в качестве которых выступают финансовые результаты (прибыль или убыток), а во вступительном балансе — собственные (или выделенные) средства организации.

В общем виде уравнение двойственности можно записать так:

$$\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства},$$

или, как это принято в российском балансе:

$$\text{Активы} = \text{Капитал и резервы} + \text{Долгосрочные обязательства} + \text{Краткосрочные обязательства}.$$

Особенностью российского учета является то, что капитал и обязательства трактуются как пассивы. Значит,

$$\text{Пассивы} = \text{Капитал} + \text{Обязательства}.$$

И как следствие

$$\text{Активы} = \text{Пассивы}.$$

Статьи баланса как в активе, так и в пассиве разделены на разделы.

Существует множество видов бухгалтерских балансов в зависимости от цели их составления. Бухгалтерские балансы классифицируются по следующим признакам.

По источникам выделяют инвентарный, книжный, актуарный и генеральный балансы.

Инвентарный баланс основан на принципе верификации (контроля). Инвентарные балансы составляются только на основании инвентаризации имущества, средств в расчетах, обязательств. Итог инвентаризации фиксирует величину актива, которая, за вычетом кредиторской задолженности, показывает величину средств, вложенных собственником.

Книжный баланс базируется на принципе регистрации и представляет перечень сальдо счетов Главной книги без предварительной их проверки путем инвентаризации.

Актуарный баланс представляет собой следствие использования принципа квантификации, так как актив и пассив заполняют по данным, собранным по статистике страховых, торговых и прочих организаций.

Генеральный баланс составляется на основании учетных записей и данных инвентаризации, т.е. он сочетает в себе инвентарный и книжный. В основу генерального баланса положены текущие учетные (книжные) записи и результаты инвентаризации, предшествующие формированию балансовых статей. Это выглядит как компромиссное решение, хотя на практике исходят из книжного баланса, который составляют по данным счетов Главной книги, но в теории, не признавая явно инвентарного баланса, исходят из него. Реализуется это так: составляют книжный (счетный) баланс, но считается, что данные годового баланса должны быть откорректированы данными инвентаризационных ведомостей. Таким образом, инвентарный баланс трактуется как уточнение баланса книжного.

По срокам составления баланс может быть.

- *вступительным* – составляется на момент возникновения организации. В такой баланс записывается сумма ценностей, с которыми организация начинает свою деятельность;

- *промежуточным* — составляется на заданный отрезок времени за период между началом и концом года. Промежуточные балансы формируются, как правило, только на основании данных текущего бухгалтерского учета (без инвентаризации всех статей бухгалтерского баланса);

- *санируемым* составляется с привлечением аудитора в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. Он составляется

до окончания отчетного периода, чтобы показать кредиторам реальное положение дел и договориться об отсрочке платежей,

- *ликвидационным* — составляется при ликвидации организации. Такие балансы составляются в течение всего периода ликвидации и отличаются оценкой активов по стоимости их возможной продажи. Особенностью ликвидационного баланса является представление активов в виде конкурсной массы с делением их на очереди;

- *разделительным* — составляется в момент разделения крупной организации на несколько более мелких организаций;

- *объединительным* — составляется при слиянии (объединении) нескольких организаций в одну.

По объему информации балансы подразделяют на следующие виды:

- *самостоятельный (индивидуальный)* — баланс любого юридического лица;

- *отдельный* — баланс любого хозяйствующего субъекта внутри юридического лица,

- *сводный* — баланс, составляемый юридическими лицами и представляемый вышестоящим организациям. Получается путем механического сложения сумм, числящихся на статьях нескольких самостоятельных балансов, и подсчета общих итогов актива и пассива,

- *консолидированный* — баланс, представляющий собой объединение балансов организаций, юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом и финансовом отношении.

По полноте (способу очистки) информации различают балансы брутто и нетто.

В *баланс-брутто* включаются сальдо основных и регулирующих счетов, а в *баланс-нетто* не включаются регулирующие счета. Российская типовая форма бухгалтерского баланса построена на ограниченной нетто-оценке.

По формам собственности выделяют балансы государственных, муниципальных, частных, совместных и общественных организаций. Они различаются в основном по источникам образования собственных средств.

Таким образом, баланс как модель может быть представлен различными типами по множеству оснований. Предложенная классификация позволит более четко ориентироваться в их разнообразии при организации учета.

Методы оценки статей баланса. Правила и методы оценки статей баланса в российском учете изложены в Концепции бухгалтерского учета, Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской

отчетности в Российской Федерации (п. 41–78), а также в ПБУ 4/99 (Раздел VII).

1. Оценка активов и пассивов производится по фактической первоначальной стоимости (себестоимости), т.е. в сумме денежных средств, уплаченной или начисленной при приобретении или производстве объекта. Первоначальная стоимость применяется в отчетности в сочетании с другими методами: по рыночной, экспертной или договорной оценке. Для оценки основных средств и НМА в балансе используется остаточная стоимость — это первоначальная стоимость за вычетом суммы накопленной амортизации.

2. Для обеспечения полезности информации в балансовом отчете оценка отдельных активов и обязательств может производиться по текущей (восстановительной) стоимости, т.е. в сумме денежных средств, которая должна быть уплачена на дату составления баланса в случае необходимости замены какого-либо объекта. Возникает при переоценке основных средств и НМА, когда их первоначальная стоимость приводится в соответствие с рыночной ценой путем ее дооценки или уценки. Она становится новой первоначальной стоимостью и отражается на счетах учета.

3. Оценка осуществляется по стоимости продажи, т.е. в сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта.

4. При отсутствии иной базы измерения для оценки отдельных активов или обязательств может быть использована текущая дисконтированная стоимость, которую называют приведенной. Это дисконтированная сумма будущих чистых поступлений денежных средств, которые может принести продажа актива. Обязательства оцениваются по дисконтированной стоимости будущих отчислений денежных средств. Эту стоимость применяют при оценке долгосрочной кредиторской задолженности.

Требования, предъявляемые к бухгалтерскому балансу. К бухгалтерскому балансу предъявляются следующие требования:

■ *правдивость баланса.* Правдивым считается баланс, составленный на основе записей, сделанных по всем документам, в которых отражены факты хозяйственной деятельности. Условие правдивости: записи на счетах бухгалтерского учета, обоснованные первичными учетными документами и инвентаризацией;

■ *реальность баланса.* Под реальностью баланса понимают соответствие оценок его статей баланса;

■ *единство баланса.* Единство баланса заключается в построении его на единых принципах учета и оценки. Это означает применение

во всех филиалах и других обособленных структурных подразделениях организации единой учетной политики,

■ *преемственность баланса*. Преемственность баланса в организации, существующей несколько лет, выражается в том, что каждый последующий баланс должен вытекать из баланса предыдущего. Коллация (тождественность) преемственных данных обязательна. Преемственность баланса заключается также в единообразии методов оценок и составления;

■ *ясность баланса*. Ясность баланса – это его доступность для понимания лиц, его составляющих, и всех кто его читает.

Порядок формирования статей баланса. Порядок формирования статей формы «Бухгалтерский баланс» представлен в табл. 14.2.

Таблица 14.2

Порядок формирования статей формы «Бухгалтерский баланс»

Строка баланса	Код строки	Откуда взять данные
Раздел I «Внеоборотные активы»		
Нематериальные активы	1110	Дебетовое сальдо по счету 04 «Нематериальные активы и расходы на НИОКР» (за исключением расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы), уменьшенное на кредитовое сальдо по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» Субсчет «Затраты на доработку нематериальных активов» счета 97 «Расходы будущих периодов» (если затраты существенные) Субсчет «Взносы в компенсационный фонд саморегулируемой организации» счета 04
Результаты исследований и разработок	1120	Дебетовое сальдо по субсчету учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы счета 04
Основные средства	1130	Дебетовое сальдо по счету 01 «Основные средства», уменьшенное на кредитовое сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств» в части амортизации основных средств Субсчет «Периодические технические осмотры основных средств» счета 97 (если периодичность проведения превышает один год и затраты существенные)
Доходные вложения в материальные ценности	1140	Дебетовое сальдо по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности», уменьшенное на амортизацию этого имущества, начисленную по кредиту счета 02 в части амортизации доходных вложений в материальные ценности

Продолжение

Строка баланса	Код строки	Откуда взять данные
Финансовые вложения	1150	Дебетовое сальдо выборки долгосрочных финансовых вложений (со сроком возврата свыше 12 месяцев) по счету 58 «Финансовые вложения» (за исключением субсчета учета займов и товарных кредитов, выданных на беспроцентной основе) за минусом кредитового сальдо по счету 59 «Резервы по обесценению финансовых вложений» Дебетовое сальдо по субсчету учета расчетов с работниками по выданным заемным средствам, в том числе процентов к получению (со сроком погашения более одного года) счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
Отложенные налоговые активы	1160	Дебетовое сальдо по счету 09 «Отложенные налоговые активы»
Прочие внеоборотные активы	1170	Дебетовое сальдо по счетам 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы» Дебетовое сальдо выборки долгосрочных займов и товарных кредитов, выданных на беспроцентной основе по счету 58. Прочие внеоборотные активы, которые не отражены в предыдущих строках раздела. Субсчет «Затраты на доработку нематериальных активов», «Периодические технические осмотры основных средств» счета 97 (если затраты незначительны)
Итого по разделу I	1100	Сумма строк 1110 + 1120 + 1130 + 1140 + 1150 + + 1160 + 1170

Раздел II «Оборотные активы»

Запасы	1210	В запасы включают: ■ итоговое сальдо по счету 10 «Материалы» за вычетом кредитового сальдо по субсчету учета резервов под снижение стоимости материалов счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» (те данные приводятся в нетто-оценке, п. 35 ПБУ 4-99). В случае использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» их остатки присоединяются к сальдо по счету 10; ■ дебетовое сальдо по счету 11 «Животные на выращивании и откорме»; ■ дебетовое сальдо по счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу» и 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».
--------	------	--

Продолжение

Строка баланса	Код строки	Откуда взять данные
		■ беговое сальдо по счетам 41 «Товары» и 43 «Товарная продукция» за минусом кредитового сальдо по счету 42 «Торговая наценка» (для розничной торговли). В случае использования счетов 15 и 16 их остатки присоединяются к сальдо по счету 41. ■ дебетовое сальдо по счету 45 «Товары отгруженные»
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	Сальдо по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»
Дебиторская задолженность	1230	Дебетовое сальдо по субсчетам «Расчеты по отгруженной продукции», «Векселя к получению» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и субсчету «Авансы выданные» счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Дебетовое сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Дебетовое сальдо по отдельным работникам субсчета учета расчетов с подотчетными лицами счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Дебетовое сальдо по субсчету учета расчетов с работниками в части займов, выданных на беспроцентной основе счета 73 Дебетовое сальдо по субсчету учета расчетов по возмещению материального ущерба счета 73 Сумма дебетовых сальдо по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредитовое сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» (вычитается)
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	Дебетовое сальдо выборки краткосрочных финансовых вложений по счету 58 (за исключением субсчета учета займов и товарных кредитов, выданных на беспроцентной основе) за минусом кредитового сальдо по счету 59 Дебетовое сальдо по субсчету учета расчетов с работниками по выданным заемным средствам в том числе процентам к получению (краткосрочные займы) счета 73
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	Дебетовое сальдо по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» и 57 «Переводы в пути». По состоянию на отчетную дату денежные средства в валюте необходимо переоценить по официальному курсу Банка России
Прочие оборотные активы	1260	Дебетовое сальдо выборки краткосрочных займов и товарных кредитов, выданных на беспроцентной основе по счету 58.

Продолжение

Строка баланса	Код строки	Откуда взять данные
		Дебетовое сальдо по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (в части НДС, начисленного с суммы авансовых платежей) Дебетовое сальдо по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» Прочие оборотные активы, не вошедшие в другие строки этого раздела баланса
Итого по разделу II	1200	Сумма строк 1210 + 1220 + 1230 + 1240 + 1250 + 1260
БАЛАНС	1600	Сумма строк 1100 + 1200. Сумма должна быть равна строке 1700

Раздел III «Капитал и резервы»

Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	Кредитовое сальдо по счету 80 «Уставной капитал»
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	Дебетовое сальдо по счету 81 «Собственные акции (доли)», учитывается со знаком «—» и отражается в круглых скобках
Переоценка внеоборотных активов	1340	Кредитовое сальдо по счету 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Прирост стоимости внеоборотных активов»
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	Кредитовое сальдо по счету 83, без субсчета 1 «Прирост стоимости внеоборотных активов»
Резервный капитал	1360	Кредитовое сальдо по счету 82 «Резервный капитал»
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	Сальдо по счетам 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и 99 «Прибыли и убытки» Если у организации не покрыты убытки (счет 84), то сумма убытка вычитается
Итого по разделу III	1300	Строка 1310 - 1320 + 1340 + 1350 + 1360 + (—) 1370

Раздел IV «Долгосрочные обязательства»

Заемные средства	1410	Сальдо по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». По данной строке отражается только сумма основного долга (самого «тела» займа (кредита), если срок погашения по ним более 12 месяцев после отчетной даты (п. 19 ПБУ 4-99)) (процентные долги попадают в строку 1450)
Отложенные налоговые обязательства	1420	Сальдо по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Окончание

Строка баланса	Код строки	Откуда взять данные
Оценочные обязательства	1430	Сальдо по счету 96 «Резервы предстоящих расходов»
Прочие обязательства	1450	Отражается величина непогашенных на отчетную дату процентов по кредитам и займам, если срок погашения по ним более 12 месяцев после отчетной даты Другие долгосрочные обязательства, которые не попали в предыдущие строки
Итого по разделу IV	1400	Сумма строк 1410 + 1420 + 1430 + 1450
Раздел V «Краткосрочные обязательства»		
Заемные средства	1510	Сальдо по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам». По данной строке отражается только сумма основного долга (самого «тела» займа (кредита), если срок погашения по ним менее 12 месяцев после отчетной даты) (процентные долги попадают в строку 1520)
Кредиторская задолженность	1520	Кредиторская задолженность включает ■ кредитовое сальдо по субсчету «Расчеты по поступившим ценностям», «Векселя к уплате» счета 60 и субсчету «Авансы полученные» счета 62, ■ кредитовое сальдо по счету 76, ■ кредитовое сальдо по субсчету учета расчетов по оплате труда счета 70, ■ сальдо по кредиту счета 69, ■ сальдо по кредиту счета 68, ■ кредитовое сальдо по отдельным работникам субсчета расчетов с подотчетными лицами счета 71, ■ величина непогашенных на отчетную дату процентов по кредитам и займам, если срок погашения по ним менее 12 месяцев после отчетной даты ■ кредитовое сальдо по счету 75-2, а также субсчету «Доходы от участия в капитале организации» счета 70 (счет 70 применяется при начислении дивидендов, если получатель выплат — сотрудник организации), ■ прочая кредиторская задолженность, не раскрытая в предыдущих строках
Доходы будущих периодов	1530	Кредитовое сальдо по счету 98 субсчет 2 «Безвозмездные поступления»
Оценочные обязательства	1540	Сальдо по счету 96
Прочие обязательства	1550	Краткосрочные обязательства, которые нельзя отнести к другим статьям раздела
Итого по разделу V	1500	Сумма строк 1510 + 1520 + 1530 + 1540 + 1550
БАЛАНС	1700	Сумма строк 1300 + 1400 + 1500. Сумма должна быть равна строке 1600

14.7. ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ: СТРУКТУРА, ТЕХНИКА СОСТАВЛЕНИЯ И АНАЛИТИЧЕСКИЕ ВОЗМОЖНОСТИ ОТЧЕТА

Основное назначение отчета о прибылях и убытках — характеризовать финансовые результаты деятельности организации накопительно (нарастающим итогом с начала года) за отчетный период. Отчет о прибылях и убытках является систематизированной формой представления доходов и расходов организации, относящихся к отчетному периоду.

В отчете о прибылях и убытках, с одной стороны, отражаются доходы от хозяйственной и финансовой деятельности, а с другой — расходы, которые способствовали получению этих доходов. Если доходы превышают расходы, то результат деятельности — прибыль; при превышении расходов над доходами организация имеет убыток.

Показатели, связывающие отчет о прибылях и убытках с отчетом о движении денежных средств, отражаются справочно.

В балансе прибыль или убыток отражаются свернуто. В балансе нет информации о том, как получен результат, за счет каких операций, какие факторы позволили получить прибыль — рост объема продаж или снижение себестоимости. На эти вопросы отвечает отчет о прибылях и убытках.

Структура отчета о прибылях и убытках. Отчет о прибылях и убытках состоит из четырех разделов, каждый из которых соответствует определенному счету в бухгалтерском учете, а также справочной информации. Порядок представления данных в отчете о прибылях и убытках зависит от признания доходов и расходов ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, а также характеристики деятельности организаций, вида доходов и расходов, размера и условий их получения. Заполнение отчета о прибылях и убытках регламентируется также ПБУ 4/99 и Приказом № 66н.

Техника составления отчета о прибылях и убытках представлена в табл. 14.3.

Таблица 14.3

**Порядок формирования статей формы
«Отчет о прибылях и убытках»**

Показатель	Код показателя	Обороты по счетам бухгалтерского учета
Выручка	2110	Суммарный оборот по кредиту счета 90, субсчет «Выручка», минус обороты по дебету счета 90, субсчета «Налог на добавленную стоимость», «Акции»
Себестоимость продаж	2120	(Вычитается) Суммарный оборот по дебету счета 90, субсчет «Себестоимость продаж», в корреспонденции со счетами 20, 21, 23, 29, 40, 41, 43, 45

Продолжение

Показатель	Код показателя	Обороты по счетам бухгалтерского учета
Валовая прибыль (убыток)	2100	Строка 2110 строка 2120
Коммерческие расходы	2210	(Вычитается) Суммарный оборот по дебету счета 90, субсчет «Себестоимость продаж», в корреспонденции со счетом 44
Управленческие расходы	2220	(Вычитается) Суммарный оборот по дебету счета 90, субсчет «Себестоимость продаж», в корреспонденции со счетом 26 «Общехозяйственные расходы». Эта строка заполняется, если учетной политикой предусмотрено списание общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 (управленческие расходы признаются расходами периода)
Прибыль (убыток) от продаж	2200	Расчетный показатель. строка 2100 – строка 2210 минус строка 2220. Должен соответствовать итоговому оборотам по дебету (либо кредиту) счета 90-9 в корреспонденции со счетом 99
Доходы от участия в других организациях	2310	Оборот по кредиту счета 91, субсчет 1 «Прочие доходы» (аналитические данные о доходах от участия в других организациях), в корреспонденции со счетом 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»
Проценты к получению	2320	Оборот по кредиту счета 91-1 (аналитические данные по процентам к получению), в корреспонденции со счетами учета начисленных процентов по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам и т.п., по выданным займам, за использование банком свободных денежных средств, находящихся на счете организации, например 58, 76, 51, 52
Проценты к уплате	2330	(Вычитаются) Оборот по дебету счета 91, субсчет 2 «Прочие расходы» (аналитические данные по процентам к уплате), в корреспонденции со счетами учета сумм причитающихся к уплате процентов по облигациям, акциям, полученным кредитам, займам, например 76, 66, 67
Прочие доходы	2340	Оборот по кредиту счета 91-1
Прочие расходы	2350	(Вычитаются) Оборот по дебету счета 91-2
Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	Расчетный показатель. строка 2200 + строка 2310 + строка 2320 – строка 2330 + строка 2340 – строка 2350

Продолжение

Показатель	Код показателя	Обороты по счетам бухгалтерского учета
Текущий налог на прибыль	2410	(Вычитается) Итоговый оборот по кредиту счета 68 в корреспонденции со счетами 09, 77, 99 в части формирования текущего налога на прибыль минус итоговый оборот по дебету счета 68 в корреспонденции с теми же счетами (данные налоговой декларации)
В том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	Итоговый оборот по дебету счета 99 в корреспонденции со счетом 68 в части постоянных налоговых обязательств минус итоговый оборот по кредиту счета 99 в корреспонденции со счетом 68 в части постоянных налоговых активов
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	Δ ОНО (Итоговый оборот по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 минус итоговый оборот по дебету счета 77 в корреспонденции со счетом 68)
Изменение отложенных налоговых активов	2450	Δ ОНА (Итоговый оборот по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 минус итоговый оборот по кредиту счета 09 в корреспонденции со счетом 68)
Прочее	2460	Санкции и другие аналогичные платежи (в том числе пени), операции списания отложенных налоговых активов и обязательств и т.п.
Чистая прибыль (убыток)	2400	Расчетный показатель: строка 2300 – строка 2410 + (–) + (–) строка 2430 + (–) строка 2450 + (–) строка 2460
СПРАВОЧНО Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	Дооценка (уценка) внеоборотных активов, проводимая в соответствии с учетной политикой (счет 83-1)
Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	
Совокупный финансовый результат периода	2500	Расчетный показатель: строка 2400 + строка 2510 + строка 2520

Окончание

Показатель	Код показателя	Обороты по счетам бухгалтерского учета
Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	Рассчитываются на основании Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденных приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н
Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	Рассчитываются на основании Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденных приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н

Аналитические возможности отчета о прибылях и убытках. Заключительный этап составления отчета о прибылях и убытках — анализ данной формы. Изучение формы позволяет понять причины достигнутых результатов, а также недостатков в работе организации, помогает наметить пути совершенствования ее деятельности.

Финансовый анализ показателей отчета о прибылях и убытках позволяет раскрыть следующие вопросы:

- дать оценку изменений доходов и расходов организации в отчетном периоде по сравнению с предыдущим (горизонтальный анализ показателей);
- проанализировать состав, структуру и динамику выручки от продаж, затрат на производство и продажу продукции (работ услуг), изучить показатели валовой прибыли, прибыли от продаж, чистой прибыли (вертикальный анализ показателей);
- выявить факторы формирования конечного результата с помощью факторного анализа и оценить динамику рентабельности продаж.

Показатели, содержащиеся в отчете о прибылях и убытках, используются также при расчете некоторых коэффициентов, характеризующих деловую активность и доходность организации.

Информация, представленная в отчете о прибылях и убытках, позволяет всем заинтересованным пользователям делать выводы о том, насколько эффективна деятельность данной организации и насколько оправданы и выгодны вложения в ее активы.

Контрольные вопросы

1. Что понимают под следующими терминами: «бухгалтерская (финансовая) отчетность», «книгоченция», «актив», «обязательства», «капитал», «доход», «расход», «качественные характеристики», «профессиональное суждение», «оценка», «отчетный период»?

2. Какие виды отчетности вы знаете? В чем состоит их различие?
3. Какие цели преследуют пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности?
4. Какова взаимосвязь баланса и отчета о прибылях и убытках?
5. Почему основная форма отчетности называется балансом?
6. Чем отличается составление промежуточного баланса от составления годового баланса?
7. Каковы преимущества и недостатки нетто- и брутто-балансов?
8. Какая из двух форм отчетности является причиной, а какая следствием?
9. Каковы аналитические возможности отчета о прибылях и убытках для внутренних и внешних пользователей?
10. Какими документами регламентируется заполнение отчета о прибылях и убытках?

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

**План счетов бухгалтерского учета
финансово-хозяйственной деятельности организаций
(утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н)**

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01 А	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02 II	
Доходные вложения в материальные ценности	03 А	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04 А	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05 II	
	06	
Оборудование к установке	07 А	
Вложения во внеоборотные активы	08 А	1 Приобретение земельных участков 2 Приобретение объектов природопользования 3 Строительство объектов основных средств 4 Приобретение объектов основных средств 5 Приобретение нематериальных активов 6 Перевод молодняка животных в основное стадо 7 Приобретение взрослых животных 8 Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ
Отложенные налоговые активы	09 А	

Продолжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел II. Производственные запасы		
Материалы	10 А	1 Сырье и материалы 2 Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3 Топливо 4 Тара и тарные материалы 5 Запасные части 6 Прочие материалы 7 Материалы, переданные в переработку на сторону 8 Строительные материалы 9 Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10 Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11 Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11 А	
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14 АП	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15 А	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16 АП	
	17	
	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19 А	1 Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2 Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3 Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам

Продолжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел III. Затраты на производство		
Основное производство	20 А	
Полуфабрикаты собственного производства	21 А	
	22	
Вспомогательные производства	23 А	
	24	
Общепроизводственные расходы	25 А	
Общехозяйственные расходы	26 А	
	27	
Брак в производстве	28 А	
Обслуживающие производства и хозяйства	29 А	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40 А	
Товары	41 А	1 Товары на складах 2 Товары в розничной торговле 3 Тара под товаром и порожняк 4 Покупные изделия
Торговая наценка	42 А	
Готовая продукция	43 А	
Расходы на продажу	44 А	
Товары отгруженные	45 А	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46 А	
	47	
	48	
	49	

Продолжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
--------------------	-------------	-------------------------------

Раздел V. Денежные средства

Касса	50 А	1 Касса организации 2 Операционная касса 3 Денежные документы
Расчетные счета	51 А	
Валютные счета	52 А	
	53	
	54	
Специальные счета в банках	55 А	1 Аккредитивы 2 Чековые книжки 3 Депозитные счета
	56	
Переводы в пути	57 А	
Финансовые вложения	58 А	1 Паи и акции 2 Долговые ценные бумаги 3 Предоставленные займы 4 Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59 А	

Раздел VI. Расчеты

Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60 АП	1 Расчеты с поставщиками и подрядчиками 2 Расчеты по авансам и предварительной оплате выданным 3 Расчеты по векселям выданным
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62 АП	1 Расчеты с покупателями и заказчиками 2 Расчеты по авансам и предварительной оплате полученным 3 Расчеты по векселям полученным
Резервы по сомнительным долгам	63 П	
	64	
	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66 П	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67 П	По видам кредитов и займов

Продолжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты по налогам и сборам	68 II	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69 II	1 Расчеты по социальному страхованию 2 Расчеты по пенсионному обеспечению 3 Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70 II	
Расчеты с подотчетными лицами	71 АII	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73 АII	1 Расчеты по предоставленным займам 2 Расчеты по возмещению материального ущерба
	74	
Расчеты с учредителями	75 АII	1 Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2 Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76 АII	1 Расчеты по имущественному и личному страхованию 2 Расчеты по претензиям 3 Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4 Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77 II	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79 А	1 Расчеты по выделенному имуществу 2 Расчеты по текущим операциям 3 Расчеты по договору доверительного управления имуществом

Раздел VII. Капитал

Уставный капитал	80 II	
Собственные акции (доли)	81 А	
Резервный капитал	82 II	
Добавочный капитал	83 II	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84 АII	

Продолжение

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
	85	
Целевое финансирование	86 II	По видам финансирования
	87	
	88	
	89	

Раздел VIII. Финансовые результаты

Продажи	90 AII	1 Выручка 2 Себестоимость продаж 3 Налог на добавленную стоимость 4 Акцизы 9 Прибыль (убыток) от продаж
Прочие доходы и расходы	91 AII	1 Прочие доходы 2 Прочие расходы 9 Сaldo прочих доходов и расходов
	92	
	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94 A	
	95	
Оценочные обязательства	96 II	По видам обязательств
Расходы будущих периодов	97 A	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98 II	1 Доходы, полученные в счет будущих периодов 2 Безвозмездные поступления 3 Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4 Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99 AII	

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах

Номер счета и название Кто использует счет	Какая информация отражается, по какой стоимости учитывается имущество	В какой момент и на основании каких первичных документов делаются записи		На что нужно обратить внимание при использовании счета
		по дебету счета	по кредиту счета	
1	2	3	4	5
001 «Аренданные основные средства» Организации-арендаторы	О наличии и движении основных средств, арендованных организацией в цехе, указанной в договорах на аренду	При получении объекта аренды. Акт приема-передачи арендованного основного средства от арендодателя к арендатору	При возврате объекта аренды собственнику. Акт приема-передачи арендованного основного средства от арендатора к арендодателю	Для получения информации о стоимости основного средства нужна справка от арендодателя (если стоимость не указана в договоре)
002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» Организации-покупатели и организации-продавцы Профессиональные хранители	О наличии и движении ТМЦ, принятых на ответственное хранение, ценностей, полученных в пользование (например компьютерные программы) По ценам, предусмотренным в приемо-сдаточных актах, счетах или платежных требованиях	При поступлении ТМЦ. Акт о приеме товара, поступившего без счета поставщика (форма № ТОРГ-4). Товаросопроводительные документы (накладные по форме № ТОРГ-12) и документы, объясняющие необходимость хранения (справка (акт) об отказе от приема продукции, заявка на хранение, договор). Акт о приеме передаче ТМЦ на хранение по форме № МХ-1	При возврате ТМЦ, приеме их на баланс или передаче их третьему лицу по распоряжению поставщика. Акт о возврате, товаросопроводительные документы (накладные, акты). Акт о возврате ТМЦ, сданных на хранение (форма № МХ-3). Бухгалтерские справки о выписанном статусе поставки и т.д.	Случаи ответственного хранения возникают в строго определенных ситуациях, не связанных с заключением договора хранения. В то же время организация профессиональный хранитель также может использовать данный счет для учета хранимого имущества. В этом случае в качестве документации используются складские свидетельства или складские квитанции
003 «Материалы, принятые в переработку» Организации переработки ламельного сырья	О наличии и движении принятых в переработку (неплатящимся) сырья (материалов заказчика (ламельное сырье)) По ценам, предусмотренным в договоре	В момент получения материала от заказчика-ламельного сырья по форме № М-15 Накладная по форме № М-15 с пометкой «ламельное сырье»	При передаче готовой продукции на склад. Накладная по форме № МХ-18, акт приема-передачи готовой продукции с отчетом об использовании материалов	Одновременно со списанием материалов по кредиту счета 003 изготовленная продукция принимается на ответственное хранение по счету 002. Нужно следить за обязательным наличием в договорной документации цены материалов

Продолжение

1	2	3	4	5
104 «Товары, принятые на комиссию» Организации-комиссионеры	О наличии и движении товаров, принятых на комиссию или консигнацию. В ценах, предусмотренных в товаросопроводительных документах	В момент поступления товара на комиссию. Прием-сдаточный акт или накладная (форма № ТОРГ-12) от комитента с пометкой «на комиссию»	В момент отгрузки товара конечному покупателю. Накладная (форма № ТОРГ-12) на имя покупателя	Движение по счету 005 ведется в тех ценах, которые указаны в договоре, независимо от того, являются ли эти цены «спущенными» (от комитента) или «конечными» (предельными при покупке)
005 «Оборудование, принятое для монтажа» Организации-подрядчики	О наличии и движении всех видов оборудования, полученного от заказчика для монтажа. В ценах указанных заказчиком и сопровождаемых документах	В момент получения оборудования для монтажа. Товаросопроводительные документы (накладные), акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15)	В момент передачи смонтированного оборудования заказчику. Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1)	Списание оборудования со счета 005 возможно также на основании подписанного записки о акта сдачи-приемки выполненных работ
006 «Бланки строгой отчетности» Все организации, в деятельности которых применяются бланки строгой отчетности	О наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности. В условной оценке (1 руб.)	При поступлении бланков. Приходный ордер (форма № М-4), заполняемый по фактическому количеству и условной оценке	При использовании бланков или при списании использованных бланков. Использование оформляется требованием накладной (форма № М-1) по фактическому количеству и условной цене. Списание осуществляется на основании акта списания, утвержденного специально созданным комитетом	Примерами бланков строгой отчетности являются: кассовые чеки, квитанции, бланки удостоверений, дипломы, трудовых книжек, различные абонементы, билеты, путевки и т. п.

Приложение

1 007 «Список в убыток задолжен- ности неплатежеспособных должников» Организации, спонсирующей деби- торскую задолжен- ность на убытки	2 О состоянии списанной дебиторской задол- женности с истекшим сроком исковой давно- сти и других долгов, не- реальных для взыскания По сумме списанной на убытки задолжен- ности	3 В момент расчетов с покупателями, по- ставщиками и прочими деби- торами и кредиторами (форма № ИТБ-17) Письменное обоснование, приказ руководи- теля о списании дебиторской задолженности	4 По истечении пяти лет срока наблюдения или при по- ступлении средств в по- лучение долга, который ранее был списан на убытки как нереальный для взыскания	5 Списанные неплатежеспособных долж- ников должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания. Это необходимо для наблюдения за возможностью ее взыс- кания в случае изменения имущественного положения должников
008 «Обеспечения обязательства и пла- тежей по полученным Организацией кре- диторами, получив- шим обеспечение своих требований (вексель, залог, по- ручение и т.п.)	Объем и полученных гаран- тий в обеспечение выпол- нения обязательств и платежей, а также обе- спечения, полученных под переданные товары Стоймость согласия на условия гарантии, а при отсутствии в ней суммы – исходя из усло- вий договора	При по- лучении или поручения или залога, акт приема-передачи векселя или сам вексель	При погашении задолжен- ности (исполнения обяза- тельств), в связи с которой были получены обеспечения Платежные документы об осу- ществлении оплаты, акты сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг), товаросопроводительные до- кументы	Исп. должниками противоречит экономической и правовой сущности взаимоотношений сторон Кредитору данные показатели позволяют более полно оценить свое финансо- вое положение, так как обеспе- ченный долг имеет меньшую категорию риска
(009) «Обеспечения обязательства и пла- тежей выданные» Организации-пору- чителя, а также	О наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполне- ния обязательств и пла- тежей Стоймость	При выдаче гарантии или иных обеспечений по собственному долгу или за третье лицо Дого- вор поручения или залога Акт приема-передачи и векселя	При погашении задолжен- ности (исполнении обяза- тельств), в связи с которой были выданы гарантии (обеспе- чения) Платежные документы	Данный счет подлежит ис- пользованию только теми, кто непосредственно выдал га- рантию или иное обеспечение выполнения обязательств

1	2	3	4	5
должники-залогодателя и эмитенты векселей	согласно условиям гарантии, а при отсутствии в ней суммы – исходя из условий договора			При договоре поручительства – а) о суд., взыскании ош. зты, акты сдачи-приемки выполненных работ (оказанных услуг), товаросопроводительные документы
010 «Иные основные средства» Собственники отделов/видов основных средств, некоммерческие организации	О движении сумм иналога по объектам основных средств (внешнего благоустройства), по которым в бухучете не начисляется амортизация Учитывается по установленным нормам амортизационных отчислений	Начисления иналога, бухгалтерская справка, регистр начисления иналога основных средств	При выбытии объектов основных средств, по которым амортизация была начислена бухгалтерская справка, регистр начисления иналога	Иногда начисляется по тем основным средствам, по которым не предусмотрено начисление амортизации, а также по основным средствам некоммерческих организаций. Данные этого счета используются при расчете налога на имущество
011 «Основные средства, сданные в аренду» Арендодатели (лизингодатели)	О наличии и движении сданных в аренду объектов основных средств, которые по условиям договора аренды учитываются на балансе арендатора. В оценке, указанной в договоре аренды (лизинга)	При передаче основных средств на баланс арендатора (лизингополучателя) Акт приема-передачи основных средств (форма № ОС-1) от арендодателя (лизингодателя) к арендатору (лизингополучателю) с пометкой «в лизинг»	При возврате арендованных основных средств акт приема-передачи основных средств (форма № ОС-1) от арендатора (лизингополучателя) к арендодателю (лизингодателю), при выкупе – акт взаим. расчетов по договору	Обычно условия об учете арендованного имущества на балансе арендатора присутствуют в договоре лизинга. При этом по окончании срока действия договора предмет лизинга может быть возвращен лизингодателю или выкуплен лизингополучателем на условиях, установленных договором

ЛИТЕРАТУРА

Нормативная литература

Налоговый кодекс Российской Федерации

Гражданский кодекс Российской Федерации

Трудовой кодекс Российской Федерации

Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы
(утв. постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1)

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010))

Положения по бухгалтерскому учету

«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 (утв. приказом Минфина России от 13.12.2010 № 167н)

«Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/2008 (утв. приказом Минфина России от 24.10.2008 № 116н)

«Учет расходов по займам и кредитам» ПБУ 15/2008 (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 27.04.2012))

«Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 27.04.2012))

«Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 (утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 27.04.2012))

«Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 (утв. приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н (ред. от 27.04.2012))

«Расходы организации» ПБУ 10/99 (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н)

«Доходы организации» ПБУ 9/99 (утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н)

«Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 (утв. приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н (ред. от 29.03.2011))

«Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 (утв. приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н (ред. от 24.12.2010))

«Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 (утв. приказом Минфина России от 02.12.2007 № 153н (ред. от 24.12.2010))

- «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16 02 (утв. приказом Минфина России от 02.07.2002 № 66н (ред. от 24.12.2010))
- «Учет основных средств» ПБУ 6 01 (утв. приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010))
- «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4-99 (утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010))
- «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5 01 (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010))
- «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17 02 (утв. приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 18.09.2006))
- «Учет государственной помощи» ПБУ 13, 2000 (утв. приказом Минфина России от 16.10.2000 № 92н (ред. от 18.09.2006))

Основная литература

- Асташов В.П.* Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие 9-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2011.
- Бабаев Ю.А., Петров А.М., Макарова Л.Г.* Бухгалтерский финансовый учет: учебник под ред. Ю.А. Бабаева М.: Вузовский учебник, 2011.
- Бухгалтерский учет: учеб. пособие под ред. И.М. Дмитриевой. М.: Эксмо, 2010.
- Вахрушина М.А., Папкова Л.В.* Учет на предприятиях малого бизнеса: учеб. пособие М.: Вузовский учебник, 2008.
- Гетьман В.Г.* Финансовый учет: учебник 4-е изд., перераб. и доп. http://www.bizbook.ru/index.php?rubrik_id=15010&book_id=11663
- Грей Дж., Нидиз Б. (мл.)* Финансовый учет: глобальный подход М.: Волтерс-Клувер, 2006.
- Качкова О.Е., Писаренко А.В.* Бухгалтерский учет в торговле: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Академия, 2008.
- Керимов В.Э.* Бухгалтерский финансовый учет: учебник. 3-е изд., изм. и доп. М.: Дашков и К°, 2011.

Тематическая подборка издательства «КНОРУС»

- Муравецкая Н.К.* Бухгалтерский учет: учебник. М.: КНОРУС, 2010.
- Розуленко Т.М.* Бухгалтерский финансовый учет: учебник М.: КНОРУС, 2011.
- Сапожникова Н.Г.* Бухгалтерский учет: учебник М.: КНОРУС, 2011.
- Хахонова Н.Н.* Бухгалтерский финансовый учет: учебник М.: КНОРУС, 2011.
- Чая В.Т.* Бухгалтерский учет для экономических специальностей: учеб. пособие М.: КНОРУС, 2011.