Е. В. Кузьмина Н. В. Морозова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Санкт-Петербург
Издательство Политехнического университета
2018

ББК 65.052.2я73
К89

Р е ц е н з е н т ы:
Доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и анализа Санкт-Петербургского государственного экономического университета
А. Л. Пименова
Доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры управления экономическими и социальными процессами в кино- и телеиндустрии Санкт-Петербургского государственного института кино и телевидения
С. Н. Кузьмина

Кузьмина Е. В. **Бухгалтерский учет** : учеб. пособие / Е. В. Кузьмина, Н. В. Морозова. – СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2018. – 296 с.

Данное пособие позволяет интегрировать подготовку специалистов по теоретическим и практическим вопросам как в области бухгалтерского финансового учета, так и в построении финансовой отчетности.

В учебном пособии также дополнительно изложены основы организации бухгалтерского учета на коммерческих предприятиях в соответствии с законодательными и нормативными актами, регламентирующими деятельность предприятий РФ.

Подробно и в соответствии с методологией и методикой современного бухгалтерского и налогового учета учебное пособие освещает основополагающие принципы и правила документирования, отражения в учетных регистрах и отчетности движения объектов бухгалтерского учета, а также раскрывает сущность и содержание бухгалтерской финансовой отчетности.

Главы учебного пособия сопровождаются тестами и практическими заданиями, направленными на самоконтроль знаний студентами.

Предназначено для студентов, обучающихся по направлениям «Экономика» и «Менеджмент».

Кузьмина Елена Валерьевна – канд. экон. наук, доцент департамента финансов СПб школы экономики и менеджмента НИУ ВШЭ

Морозова Наталья Вячеславовна – канд. экон. наук, доцент кафедры экономической теории и бухгалтерского учета Санкт-Петербургского государственного лесотехнического университета

© Кузьмина Е. В., Морозова Н. В., 2018
© Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, 2018

ISBN 978-5-7422-6118-6

Оглавление

Введение 7
Глава 1. Учет собственного капитала организации. 8
1.1. Понятие и классификация собственного капитала организаций. . 8
1.2. Учет уставного капитала и собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (участников). 8
1.3. Учет добавочного капитала. 15
1.4. Учет резервного капитала. 18
1.5. Учет нераспределенной прибыли / непокрытого убытка. 18
1.6. Чистые активы организаций. 21
1.7. Вопросы для самоконтроля. 22
1.8. Задачи для самоконтроля. 24
Глава 2. Учет вложений во внеоборотные активы 26
2.1. Понятие и классификация вложений во внеоборотные активы. . 26
2.2. Принципы учета долгосрочных инвестиций. 26
2.3. Оценка и учет долгосрочных инвестиций. 27
2.4. Вопросы для самоконтроля. 33
2.5. Задачи для самоконтроля. 35
Глава 3. Учет основных средств. 37
3.1. Понятие, классификация, оценка основных средств. 37
3.2. Отражение движения основных средств на счетах. 39
3.3. Учет лизингодателем текущих расчетов по договору лизинга (предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя). 44
3.4. Вопросы для самоконтроля. 46
3.5. Задачи для самоконтроля. 48
Глава 4. Учет нематериальных активов и научно-исследовательских и опытно–конструкторских работ. 50
4.1. Понятие, классификация и учет НИОКР. 50
4.2. Понятие, классификация, оценка НМА. 55
4.3. Отражение движения НМА на счетах. 56
4.4. Отражение информации о НМА в финансовой отчетности. 63
4.5. Вопросы для самоконтроля. 64
4.6. Задачи для самоконтроля. 67

Глава 5. Учет материально-производственных запасов..... 70
5.1. Понятие, классификация, оценка материально-производственных запасов. 70
5.2. Учет движения материально-производственных запасов на счетах. 73
5.3. Методы оценки материалов при отпуске их в производство. 76
5.4. Учет материалов при их выбытии. 78
5.5 Отражение информации о материально-производственных запасах в финансовой отчетности. 79
5.6 Вопросы для самоконтроля. 80
5.7 Задачи для самоконтроля 81
Глава 6. Учет расчетов с персоналом. 83
6.1 Формы и системы оплаты труда работников. 83
6.2 Основания и документальное оформление расчетов с персоналом по оплате труда. 84
6.3 Доплаты и надбавки к заработной плате, оплата непроработанного времени. 85
6.4. Оплата непроработанного времени: отпускные, пособие по временной нетрудоспособности. 87
6.5. Удержания из заработной платы. 93
6.6. Учет прочих расчетов с работниками организации. 95
6.7. Учет резервов на оплату отпускных работникам. 104
6.8. Учет отчислений на обязательное социальное и пенсионное страхование. 106
6.9. Вопросы для самоконтроля. 110
6.10. Задачи для самоконтроля. 112
Глава 7. Учет затрат на производство и оценка незавершенного производства. 115
7.1 Понятие о затратах на производство. Классификация затрат на производство и их учет. 115
7.2 Учет брака в производстве. 121
7.3 Учет незавершенного производства. 123
7.4 Отражение информации о затратах на производство и оценке незавершенного производства в отчетности. 125
7.5 Вопросы для самоконтроля. 126

7.6. Задачи для самоконтроля. 127
Глава 8. Учет выпуска и реализации продукции. 129
8.1. Понятие о товарах и готовой продукции. 129
8.2. Оценка готовой продукции. 129
8.3. Учет выпуска готовой продукции. 130
8.4 Учет отгрузки и продажи готовой продукции покупателям. 134
8.5 Отражение информации о готовой и отгруженной продукции, товарах и расходах на продажу в бухгалтерской отчетности. 137
8.6. Вопросы для самоконтроля. 137
8.7. Задачи для самоконтроля. 138
Глава 9. Учет финансовых вложений. 140
9.1 Понятие и классификация финансовых вложений. 140
9.2 Учет поступления и движения финансовых вложений. 143
9.3. Учет обесценения финансовых вложений. 146
9.4 Учет доходов и расходов по финансовым вложениям и их выбытия. 148
9.5 Отражение информации о финансовых вложениях в отчетности. 152
9.6. Вопросы для самоконтроля. 154
9.7. Задачи для самоконтроля. 156
Глава 10. Учет денежных средств и денежных документов. 158
10.1. Документальное оформление и учет денежных средств в кассе организации 158
10.2. Документальное оформление и учет денежных средств на расчетном счете. 162
10.4. Вопросы для самоконтроля. 170
10.5. Задачи для самоконтроля. 170
Глава 11. Учет кредитов и займов. 171
11.1. Понятие и классификация договоров кредита и займа. 171
11.2 Классификация и учет кредитов и займов организаций. 172
11.3 Учет облигационных займов 178
11.4. Вопросы для самоконтроля. 181
11.5. Задачи для самоконтроля. 182
Глава 12. Учет в торговых организациях 184

12.1. Особенности деятельности торговых организаций 184
11.2. Синтетический и аналитический учет поступления товаров. . 186
11.3. Особенности учета поступления товаров в розничную торговлю 188
11.4. Учет расчетов с поставщиками товаров по претензиям. 190
11.5. Учет реализации товаров в оптовой торговле..... 191
11.6. Учет реализации товаров транзитом. 194
11.7. Учет реализации товаров в розничной торговле. 198
11.8. Пример учета в торговой организации. 200
11.9. Вопросы для самоконтроля 202
11.10. Задачи для самоконтроля 203
Глава 12. Учет финансовых результатов. 204
12.1. Понятия о финансовых результатах. 204
12.2. Учет финансовых результатов. 205
12.3. Учет расходов по налогу на прибыль. 208
12.4. Использование прибыли. 213
12.5. Вопросы для самоконтроля. 214
12.6. Задачи для самоконтроля 215
Глава 13. Финансовая отчетность. 216
13.1. Нормативное регулирование финансового учета и отчетности и базовые подходы к формированию отчетности. 216
13.2. Понятие и методика формирования бухгалтерского баланса. 222
13.3. Понятие и методика формирования отчета о финансовых результатах. 232
13.3 Понятие и методика формирования приложений к балансу и отчету о финансовых результатах 238
13.4 Вопросы для самоконтроля: 243
13.5 Задачи для самоконтроля 245
Тесты для проверки знаний по бухгалтерскому учету 253
Список рекомендуемой дополнительной литературы: 295

Введение

Целью настоящего учебного пособия является формирование у читателей понимания основных принципов и методологии ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской финансовой отчетности на отечественных предприятиях. В процессе освоения курса бухгалтерского учета в рамках предлагаемого учебного пособия читатели, на наш взгляд, смогут получить достаточно ясное представление о:

- содержании специальной терминологии, используемой при ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской финансовой отчетности;
- теоретической интерпретации основных категорий бухгалтерского учета и финансовой отчетности на основе российских законодательно-нормативных актов и действующих практических подходов;
- методах отражения фактов хозяйственной жизни в учете, необходимых для формирования достоверных показателей бухгалтерской финансовой отчетности предприятий;
- конкретных методах и приемах работы с информацией, на основе которой формируется отчетность;
- содержании и принципах формирования бухгалтерской финансовой отчетности как информационной базы, отражающей имущественное положение предприятий, их обязательства, доходы и расходы в сфере их основной деятельности, а также финансовой и инвестиционной деятельности.

В настоящее время в соответствии с требованиями государственных стандартов высшего профессионального образования России предполагается, что специалист в области бухгалтерского учета должен обладать, в том числе, следующими компетенциями:

- способностью анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств;
- способностью осуществлять документирование хозяйственных операций, проводить учет денежных средств, разрабатывать рабочий план счетов бухгалтерского учета организации;
- способностью отражать на счетах бухгалтерского учета результаты хозяйственной деятельности за отчетный период, составлять формы бухгалтерской и статистической отчетности, налоговые декларации.

Мы надеемся, что настоящее пособие поможет читателям приобрести эти теоретические знания и практические навыки. Также выражаем надежду, что полученные компетенции помогут решать задачи, ответы на которые необходимы при осуществлении бухгалтерского администрирования ведения хозяйственной деятельности российскими предприятиями.

Глава 1. Учет собственного капитала организации.

1.1. Понятие и классификация собственного капитала организаций.

Стоимость собственного капитала коммерческой организации - это стоимость активов (имущества и прав), по которой у организации отсутствуют обязательства.

Это определение отражает формула:

Собственный Капитал = Активы – Обязательства

К собственному капиталу коммерческой организации относят следующие виды собственных источников финансирования:

- Уставный (складочный) капитал;
- Добавочный капитал;
- Резервный капитал;
- Нераспределенную прибыль.

1.2. Учет уставного капитала и собственных акций (долей), выкупленных у акционеров (участников).

Уставный капитал предприятия - это минимальный размер имущества организации, необходимый для осуществления финансово-хозяйственной деятельности с целью получения прибыли и гарантирующий интересы кредиторов.

Порядок учета уставного капитала определяется теми документами, которые регулируют правила создания и функционирования юридических лиц в РФ. В число наиболее значимых документов входят:

- ГК РФ Часть 1 Глава 4 Юридические лица;
- ФЗ РФ № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;
- ФЗ РФ № 14-ФЗ «Об Обществах с ограниченной ответственностью»;
- ФЗ РФ № 41 «О производственных кооперативах»;
- ФЗ РФ № 380-ФЗ «О хозяйственных партнерствах»;
- ФЗ РФ № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»;
- Приказ Минфина России от 28.08.2014 N 84н "Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов".

В зависимости от организационно-правовой формы организации различают виды капитала, формируемого собственниками для обеспечения начала работы организации: *складочный капитал товариществ и хозяйственных партнерств, паевой фонд кооперативов, уставный фонд государственных и муниципальных унитарных предприятий, уставный капитал хозяйственных обществ (акционерных и с ограниченной ответственностью).*

Рассмотрим кратко основы создания каждого вида коммерческой организации и, соответственно, требования к формированию ее уставного капитала. Коммерческие организации в настоящее время в России создаются в форме хозяйственных товариществ и обществ, крестьянских (фермерских) хозяйств, хозяйственных партнерств, производственных кооперативов, государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Полное товарищество (ст. 69 ГК РФ) – это юридическое лицо, «участники которого (полные товарищи) в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом».

Коммандитное товарищество или «товарищество на вере» (ст. 82 ГК РФ) - это юридическое лицо, в котором «наряду с … полными товарищами, имеется один или несколько участников - вкладчиков (коммандитистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в … предпринимательской деятельности».

В составе учредительных документов в товариществах не предусматривается устав (основным документом является учредительный договор между товарищами), вследствие чего для применяется термин *складочный капитал*, который состоит из долей участников, формируется путем внесения вкладов товарищами имуществом, в том числе денежными средствами, имущественными правами и т.д. Минимальный размер его не регламентирован законом.

Хозяйственное партнерство – это «созданная двумя или более лицами коммерческая организация, в управлении деятельностью которой в соответствии с настоящим Федеральным законом принимают участие участники партнерства, а также иные лица в пределах и в объеме, которые предусмотрены соглашением об управлении партнерством».

Партнеры несут риски в связи с убытками деятельности организации в пределах доли в складочном капитале. Количество участников партнерства не может быть менее 2 и более 50 (подлежит предобразованию в АО). Управление обычно осуществляется партнерами в соответствии с долей в складочном капитале, его порядок определяется соглашением об управлении в партнерстве. Требования к размеру складочного капитала и порядку внесения имущества в капитал законодательно не определены.

Производственный кооператив (артель) – объединение граждан для совместной хозяйственной деятельности на основе личного участия. Может предусматриваться участие юридических лиц.

Паевой фонд производственного кооператива составляют взносы (паи) членов кооператива. Минимальное количество членов кооператива – 5 человек. Минимальный размер паевого фонда не регламентирован. До государственной

регистрации кооператива члены должны внести не менее 10% паевого взноса, в полном объеме – в течение года с момента государственной регистрации. Способы распределения прибыли определяются уставом, в том числе возможно пропорционально трудовому вкладу. При выходе участнику выплачивают (выдают имуществом) стоимость пая. Субсидиарная (дополнительная, помимо потери доли в кооперативе) ответственность членов кооператива по долгам кооператива предусматривается или не предусматривается в его уставе.

Унитарным предприятием является коммерческая организация, которая не имеет права собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество государственного или унитарного предприятия находится в государственной (ГУП) или муниципальной (МУП) собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Размер уставного фонда ГУП должен составлять не менее 5 000 МРОТ, установленных на дату государственной регистрации. Размер УФ МУП должен составлять не менее 1 000 МРОТ, установленных на дату государственной регистрации. Уставный фонд должен быть полностью сформирован собственником в течение трех месяцев с момента государственной регистрации. Порядок распределения прибыли предприятий устанавливается собственником.

Хозяйственные общества работают в РФ в форме акционерных обществ или обществ с ограниченной ответственностью.

Уставный капитал акционерных обществ (АО) состоит из номинальной стоимости акций, приобретенных акционерами минимальный размер уставного капитала для публичных (тех, которые размещают акции и эмиссионные бумаги, конвертируемые в акции, например, облигации, по открытой подписке) АО 100 000 рублей на дату государственной регистрации, для АО, не отвечающих признакам публичности (ценные бумаги которого не могут быть размещены среди неограниченного круга лиц), - 10 000 рублей на дату государственной регистрации.

Уставные капитал АО должен быть оплачен наполовину в течении 3-х месяцев с даты государственной регистрации, а полная оплата должна быть обеспечена в течение года с даты регистрации. В противном случае неоплаченные акции переходят в собственность Обществу.

Уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью состоит из вкладов учредителей. Величина уставного капитала хозяйственных обществ определяется собственниками в его учредительных документах. Его минимальный размер составляет 10 000 рублей. Порядок оплаты участники определяют в Учредительном договоре или решении. Однако оплата не может быть позднее 4 месяцев с даты государственной регистрации юридического лица, иначе неоплаченная часть долей в капитале переходит в собственность Общества.

Рисунок 1.1 показывает схему использования счета 80 «Уставный капитал» для бухгалтерского отражения хозяйственных операций с уставным капиталом: формирование капитала на дату регистрации общества, а также случаи уменьшения и увеличения капитала в последующем.

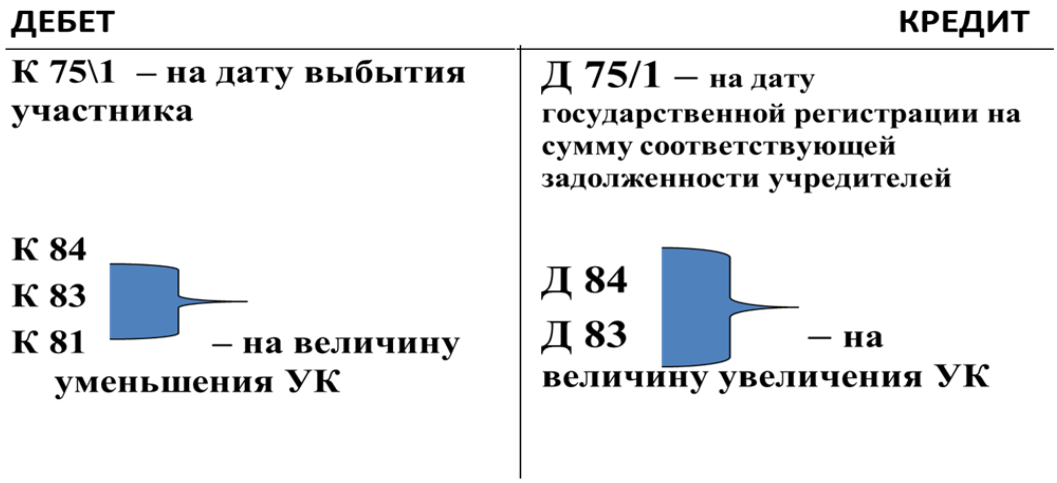

Рисунок 1.1. Учет формирования и движения уставного капитала.

Рисунок 1.2. иллюстрирует порядок бухгалтерского учета внесения вкладов в уставный капитал денежными средствами, в том числе в валюте, имущественными и иными правами, в том числе нематериальными активами, правами требования дебиторской задолженности, иным имуществом. Оценка вкладов производится участниками организаций в учредительных документах. В связи с чем организация при поступлении вкладов оценивает их исходя из условий, изложенных собственниками при учреждении – по согласованной ими цене.

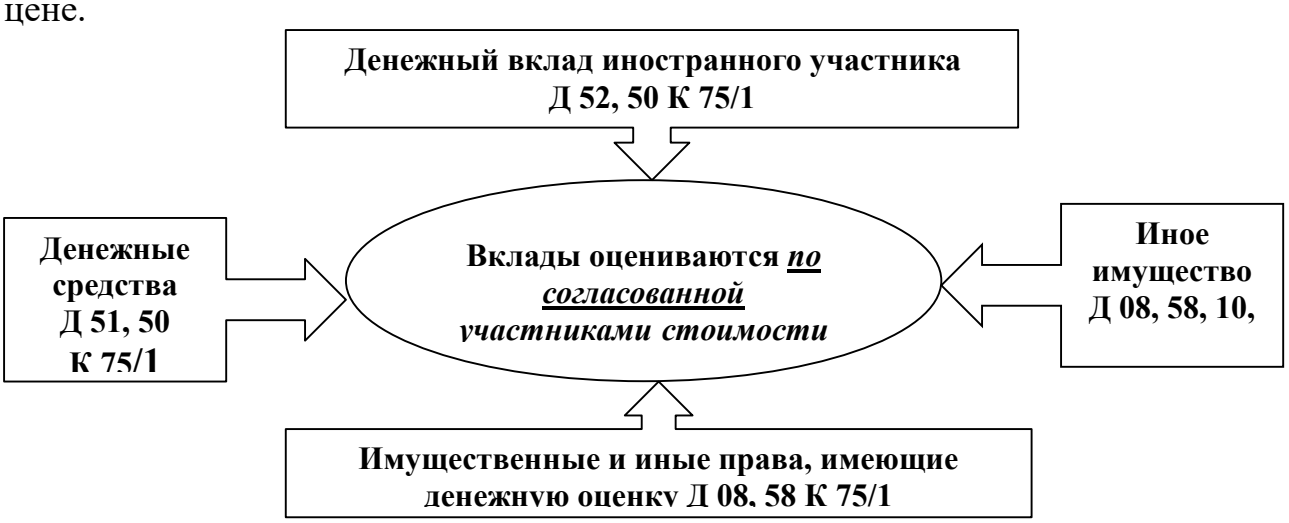

Рисунок 1.2. Порядок оценки бухгалтерского отражения поступления вкладов в уставный капитал.

После регистрации юридического лица и поступления вкладов в счет погашения задолженности участников, уставный капитал может быть уменьшен или увеличен. Изменение УК хозяйственных обществ может осуществляться по решению собственников, а также, если речь идет об уменьшении капитала, в соответствии с требованиями законодательства.

Источниками увеличения УК акционерных обществ в соответствии с положениями статьи 28 208-ФЗ «Об акционерных обществах» являются:

- нераспределенная прибыль: Д 84 «Нераспределенная прибыль» К 80 «Уставный капитал»;
- добавочный капитал: Д 83 «Добавочный капитал» К 80 «Уставный капитал»;
- дополнительные взносы участников:
  - при увеличении номинала акций 75/1 «Расчеты по взносам в уставный капитал» К 80 «Уставный капитал»;
  - при размещении дополнительной эмиссии Д 75/1 «Расчеты по взносам в уставный капитал» К 80 «Уставный капитал».

Первичным документом, оформляющим увеличение УК, является решение общего собрания собственников. Обязательные реквизиты решения:

- число размещаемых акций по типам;
- номинальная стоимость акций;
- цена размещения;
- способ размещения акций;
- форма оплаты акций.

Акции оплачиваются по цене, определенной советом директоров, но не ниже номинала. Исключением из этого правила является право «старых акционеров» на покупку акций по цене ниже рыночной, но не более чем на 10% (статья 36 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Основаниями уменьшения УК являются либо решение общего собрания собственников, либо требование закона (пункт 6 статьи 35 208-ФЗ «Об акционерных обществах»): «Если стоимость чистых активов общества останется меньше его уставного капитала по окончании отчетного года, следующего за вторым отчетным годом или каждым последующим отчетным годом…общество не позднее чем через шесть месяцев после окончания соответствующего отчетного года обязано принять одно из следующих решений: 1) об уменьшении уставного капитала общества до величины, не превышающей стоимости его чистых активов; 2) о ликвидации общества».

Аналогичная норма содержится в пункте 4 статьи 30 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»: «Если стоимость чистых активов общества останется меньше его уставного капитала по окончании финансового года, следующего за вторым финансовым годом или каждым последующим финансовым годом, по окончании которых стоимость чистых активов общества оказалась меньше его уставного капитала, общество не позднее чем через шесть

месяцев после окончания соответствующего финансового года обязано принять одно из следующих решений: 1) об уменьшении уставного капитала общества до размера, не превышающего стоимости его чистых активов; 2) о ликвидации общества».

Способы уменьшения уставного капитала:

- уменьшение номинала акций (долей):
  Д 80 «Уставный» капитал» К 84 «Нераспределенная прибыль»;
- приобретение и аннулирование собственных акций (долей):
  Д 80 «Уставный» капитал» К 81 «Собственные акции (доли)».

Разницу между фактической себестоимостью приобретенных акций и их номиналом при списании приобретенных акций (в случае выбытия и т.д.) относят на прочие доходы или расходы общества.

Целями покупки собственных акций могут являться не только уменьшение уставного капитала, но и расчеты с выбывающим участником, перепродажа по более высокой цене, изменение соотношения голосов на собрании собственников, так как выкупленные акции не голосуют.

Однако, выкуп собственных акций запрещен в следующих случаях: до полной оплаты УК; если на момент покупки Общество отвечает признакам банкротства или эти признаки появятся в результате выкупа акций; если на момент приобретения акций стоимость чистых активов общества менее его УК.

В соответствии с действующим законодательством (ст. 3, Федеральный закон № 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)") признаками банкротства являются: «Юридическое лицо считается неспособным удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам, о выплате выходных пособий, об оплате труда работающих или работавших по трудовому договору, исполнить обязанность по уплате обязательных платежей, если соответствующие обязательства не исполнены им в течение трех месяцев с даты, когда они должны были быть исполнены».

Акции (доли в уставном капитале), выкупленные у акционеров не предоставляют права голоса, по ним не начисляют дивиденды, они должны быть реализованы (проданы) в течение года с момента приобретения, в противном случае общество должно обязательно уменьшить УК путем погашения этих акций.

При выходе участника из общества, общество обязано, если иное не определено договором, выплатить ему действительную стоимость его доли, определяемую на основании данных бухгалтерской отчетности за год, в течение которого подано заявление о выходе. Действительная доля участника – это доля от чистых активов общества, соответствующая его доле в уставном капитале. Действительная доля участника определяется на основании показателей бухгалтерской отчетности за год, в течение которого была подана заявка о выходе из общества. Источником выплат является разница между суммой чистых активов и суммой уставного капитала. Если полученной разницы

недостаточно для выплаты, на недостающую сумму уменьшается уставный капитал.

Выплата стоимости выкупленных акций осуществляется в течение 6 месяцев с момента окончания финансового года.

Бухгалтерские записи, отражающие операции с собственными акциями и долями, выкупленными у собственников, приведены в Таблице 1.1.

Таблица 1.1.

Учет собственных акций (долей), выкупленных у собственников.

Документ и содержание операции	**Корреспонденция счетов**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
Решение участников, акт приема-передачи доли (акции) Отражен выкуп собственных акций (долей)	81	50, 51, 52 и 55	доля участника от чистых активов
Решение участников, акт приема-передачи доли (акции) Отражена перепродажа собственных акций (долей): списаны затраты на приобретение - отражена задолженность нового участника –	 91-2 76	 81 91-1	 фактическая себестоимость цена продажи новому участнику
Решение участников Акции (доли) аннулированы: номинал (доля в УК) превышение выкупной цены над долей выбывшего участника в УК	 80 91-1	 81 81	доля в УК, которой владел выбывший участник превышение покупной цены над номиналом

В отчетности организаций приводится следующая информация об уставном капитале. В разделе III «Капитал и резервы» в балансе по строкам «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)» отражается стоимость уставного капитала, по строкам «Собственные акции, выкупленные у акционеров» - отражается фактическая стоимость выкупленных акций (долей) в размере затраченных сумм на приобретение. Этот показатель отражается в круглых скобках в связи с тем, что данные активного счета уточняют оценку уставного капитала.

Детальные сведения о хозяйственных операциях с уставным капиталом и выкупленными собственными акциями (суммы и способы уменьшения или

увеличения) за отчетный период также приводятся в составе приложений к отчетности - в Отчете об изменениях капитала.

1.3. Учет добавочного капитала.

Добавочный капитал предприятия (ДК) – это дополнительный вид собственного капитала. Записи по счету 83 «Добавочный капитал» показывают прирост или уменьшение средств, вложенных собственником в предприятие, или уточняют оценку этих средств.

Для организации аналитического учета к счету 83 «Добавочный капитал» рекомендуется открывать субсчета, которые характеризуют дооценку основных средств и нематериальных активов, эмиссионный доход при первичном размещении акций, положительные курсовые разницы по формированию УК. ДК формируется также при поступлении имущества в счет вклада в УК от юридических лиц - на сумму восстановленного передающей стороной НДС (Письма МФ РФ от 30.10.2006 N 07-05-06/262, 19.12.2006 N 07-05-06/302)).

Дополнительный случай возникновения ДК определен положениями ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»: разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, в рубли, отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, за который составляется бухгалтерская отчетность организации и подлежит зачислению в добавочный капитал организации.

Рассмотри записи, которые должны быть сделаны в каждом случае при формировании ДК.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» предполагает, что на конец отчетного года организация вправе проводить переоценку основных средств. При дооценке делают бухгалтерские записи:

Д 01 «Основные средства» К 83 «Добавочный капитал»– на сумму дооценки первоначальной стоимости основных средств

Д 83 «Добавочный капитал» К 02 «Амортизация основных средств» – на сумму дооценки амортизации.

Если в периоде, следующем за дооценкой, основные средства уцениваются, то списание стоимости в пределах сформированного ДК отражается обратными записями:

Д 83 «Добавочный капитал» К 01 «Основные средства»– на сумму уценки первоначальной стоимости основных средств в пределах проведенной ранее дооценки

Д 02 «Амортизация основных средств» К 83 «Добавочный капитал» – на сумму уценки амортизации в пределах отраженной ранее дооценки.

Аналогично по счету ДК учитывается дооценка нематериальных активов.

Записи на сумму разницы между номиналом акций и фактической суммой поступивших средств при первичном размещении акций (при формировании уставного капитала или при его последующем увеличении) формируют добавочный капитал следующим образом:

Д 75/1 «Задолженность по вкладам в УК» К 80 «Уставный капитал» - отражена сумма уставного капитала организации (номинала акций)

Д 51 «Расчетный счет» 75/1 «Задолженность по вкладам в УК» – отражена фактическая сумма поступивших средств за проданные акции

Д 75/1 «Задолженность по вкладам в УК» К 83 «Добавочный капитал» - отражена сумма превышения номинала акций над фактически поступившей суммой.

Разница между стоимостью задолженности по вкладу в уставный капитал в валюте, оценка которой произведена по курсу Банка России на дату формирования задолженности, и стоимостью задолженности по курсу Банка России на дату погашения формирует добавочный капитал следующим образом:

Д 75/1 «Задолженность по вкладам в УК» К 80 «Уставный капитал» - отражена сумма уставного капитала организации, выраженного по курсу Банка России на дату признания задолженности

Д 52 «Валютный счет» 75/1 «Задолженность по вкладам в УК» – отражена сумма поступивших валютных средств по курсу на дату зачисления

Д 75/1 «Задолженность по вкладам в УК» К 83 «Добавочный капитал» - отражена сумма превышения оценки валюты на дату формирования задолженности над оценкой на дату поступления денежных средств.

В соответствии с требованиями пункта 3 статьи 170 НК РФ при внесении вклада в УК имуществом учредителем – организацией, *передающая* сторона обязана восстановить НДС:

Д 91 /2 «Прочие расходы» К 68 «Расчеты с бюджетом» – восстановлен НДС при передаче имущества в УК, выставлен счет-фактура, сделана запись в книге продаж;

Получающая сторона на основании счета-фактуры делает запись:

Д 19 «НДС» К 83 «Добавочный капитал – на сумму, указанную в счете-фактуре, при поступлении счета-фактуры от учредителя;

в дальнейшем

Д 68 «Расчеты с бюджетом» К 19 «НДС» – предъявлен НДС бюджету к возмещению – счет-фактура зарегистрирован в книге покупок.

Пункты 18 - 20 ПБУ 3/06 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» регулируют учет курсовых разниц, возникающих при пересчете на отчетную дату или дату совершения хозяйственных операций, стоимости активов Российской организации, выраженной в валюте и используемой для ведения деятельности за рубежом. При пересчете курсовая разница отражается на счете 83 «Добавочный капитал». При

прекращении деятельности за рубежом суммы ДК переносятся на счет учета прочих доходов и расходов.

Приведем пример, иллюстрирующий формирование такой курсовой разницы. Воспользуемся следующими условиями. Общество с ограниченной ответственностью «Василек» имеет на территории Германии филиал, выделенный на отдельный баланс, и перечисляет на его содержание 10 000 евро. Средства зачислены на счет филиала через день. Курс евро на дату списания средств с российского счета – 60 рублей за евро, на дату зачисления на счет в Германии – 61 рубль за евро.

В учете организации должны быть сделаны записи:

На дату списания средств со счета в РФ:

Дебет 57 "Переводы в пути" Кредит 52 "Валютный счет" 600 000 руб.

На дату зачисления средств на счет филиала в Германии:

Дебет 79 "Внутрихозяйственные расходы" Кредит 57 "Переводы в пути" 610000 руб.

Дебет 57 "Переводы в пути" Кредит 83 "Добавочный капитал" 10 000 руб. - отражена положительная курсовая разница.

Средства добавочного капитала используются организацией следующим образом:

списание сумм уценки (если уценке предшествовала дооценка):

Д 83 «Добавочный капитал» К 01 «Основные средства»

Или

Д 83 «Добавочный капитал» К 04 «Нематериальные активы»

увеличение УК:

Д 83 «Добавочный капитал» К 80 «Уставный капитал»

или

Д 75/1 «Задолженность по вкладам в УК» К 80 «Уставный капитал»

Д 83 «Добавочный капитал» К 75/1 «Задолженность по вкладам в УК»

погашение непокрытого убытка:

83 «Добавочный капитал» К 84 «Нераспределенная прибыль»;

распределение между учредителями (при ликвидации организации):

Д 83 «Добавочный капитал» К 75/1 «Задолженность по вкладам в УК».

В финансовой отчетности информация о наличии на начало и конец отчетного периода добавочного капитала отражается в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса по строкам 1340 «Переоценка внеоборотных активов» и 1350 «Добавочный капитал (без переоценки)». Более детальная информация о движении добавочного капитала по способам его формирования и использования за отчетный период отражается в составе приложений к балансу - в отчете об изменениях капитала.

1.4. Учет резервного капитала.

Резервный капитал (РК) организаций – это своеобразный «страховой» капитал. Он служит исключительно для возмещения убытков от хозяйственной деятельности, погашения облигаций общества в случае недостаточности средств, выкупа акций общества в случае недостаточности средств.

Формирование РК является обязательным только для акционерных обществ в соответствии с пунктом 1 статьи 35 закона 208-ФЗ «Об акционерных обществах». Формируется РК в соответствии с законодательно установленными требованиями в размере не менее 5% УК, при этом сумма ежегодных отчислений составляет не менее 5% чистой прибыли. Отчисления производятся в течении срока, пока РК не достигнет требуемой величины. Все прочие юридические лица формируют РК на добровольной основе в соответствии с положениями своих учредительных документов.

Записи по формированию средств резервного капитала:

- ДЕБЕТ 84 «Нераспределенная прибыль» К 82 «Резервный капитал» – ежегодные отчисления за счет прибыли отчетного года
- Д 75 «Расчеты с учредителями» К 82 «Резервный капитал» – формирование РК за счет дополнительных взносов собственников общества.

Записи по использованию сумм РК:

- Д 82 «Резервный капитал» К 84 «Нераспределенная прибыль» – покрытие убытка отчетного года или прошлых лет;
- Д 82 «Резервный капитал» К 84 «Нераспределенная прибыль» и одновременно Д 66 «Краткосрочные кредиты и займы» (или 67 «Долгосрочные кредиты и займы») К 51 – при погашении облигаций в условиях отсутствия достаточных сумм нераспределенной прибыли;
- Д 82 «Резервный капитал» К 84 «Нераспределенная прибыль» и одновременно Д 81 «Собственные акции (доли)» К 51 «Расчетный счет» - при выкупе собственных акций в случае недостаточности сумм нераспределенной прибыли.

В финансовой отчетности информация о наличии на начало и конец отчетного периода резервного капитала отражается в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса по строке 1360 «Резервный капитал». Более детальная информация о движении резервного капитала в разрезе его формирования и направлений использования за отчетный период отражается в составе приложений к балансу - в отчете об изменениях капитала.

1.5. Учет нераспределенной прибыли / непокрытого убытка.

Нераспределенная прибыль представляет собой прибыль компании за отчетный год за вычетом налога на прибыль, дивидендов, штрафных санкций за нарушение налогового законодательства и прочих расходов за счет прибыли (п.

83 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н).

Формирование нераспределенной прибыли / убытка, происходит при реформации баланса и отражается заключительным оборотом декабря отчетного года записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - списана чистая прибыль отчетного года

Или

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» - списан чистый убыток отчетного года.

Непокрытый убыток представляет собой чистый убыток компании за отчетный год, не покрытый соответствующими источниками.

Показатель чистой прибыли помимо чистой прибыли отчетного года также увеличивают суммы:

- исправлений в отчетном периоде существенных ошибок прошлых лет, которые привели к завышению расходов в периоде совершения ошибок (пп. 1 п. 9, п. 14 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности») – Д счетов учета активов К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- списание на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» добавочного капитала от переоценки выбывших в отчетном периоде внеоборотных активов (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 21 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов») – Д 83 «Добавочный капитал» К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- восстановление в составе нераспределенной прибыли сумм объявленных и невостребованных по истечении установленного действующим законодательством РФ срока выплаты дивидендов (Письмо Минфина РФ от 27.01.2012 N 07-02-18/01) – Д 75/2 «Расчеты по выплате доходов» или Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Нераспределенная прибыль по окончании года может быть использована по нескольким направлениям. Распределение прибылей и убытков акционерного общества находится в исключительной компетенции общего собрания собственников (ст. 33 14-ФЗ «Об ООО», ст. 48 208-ФЗ «Об акционерных обществах»). Решение общего собрания акционеров (участников) общества фиксируется в протоколе.

Нераспределенная прибыль, может быть направлена на:

- формирование резервного капитала организации (ст. 30 14-ФЗ, ст. 35 208-ФЗ);
- выплату дивидендов (ст. ст. 28, 29 14-ФЗ, ст. 42 208-ФЗ);
- погашение убытков прошлых лет;

- производственное развитие организации (например, расходы на оплату объектов основных средств);
- создание фондов специального назначения (ст. 30 14-ФЗ, ст. 35 208-ФЗ):
- специального фонда акционирования работников общества (ст. 35 208-ФЗ);
- иных фондов (фонда социальной сферы; фонда потребления для премирования работников, оказание материальной помощи) и т.д.);
- увеличение уставного капитала (ст. ст. 17, 18 14-ФЗ, ст. 30 208-ФЗ).

При **формировании резервного капитала** за счет чистой прибыли делается запись:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К 82 «Резервный капитал».

Начисленные **суммы дивидендов** отражаются бухгалтерской записью: Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К 75 «Расчеты с учредителями», субсчет «Расчеты по выплате доходов»

или

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - при начислении дивидендов собственникам – работникам предприятия.

Нераспределенная прибыль в конце отчетного года может быть направлена на **покрытие убытков** прошлых лет:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» сбсч НП ОГ

К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» сбсч НУ ПЛ

Использование НП на **осуществление расходов**, отражается только в аналитическом учете путем резервирования суммы на специальном субсчете счета:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Субсчет (субконто) «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Субсчет (субконто) «Использование нераспределенной прибыли в качестве источника капитальных вложений».

При увеличении уставного капитала за счет нераспределенной прибыли в бухгалтерском учете делаются проводки:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит 80 «Уставный капитал».

Увеличение сальдо непокрытого убытка, отражаемое по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», происходит за счет отражения чистого убытка отчетного года, который списывается в Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с Кредита счета 99 «Прибыли и убытки» заключительными оборотами декабря отчетного года.

Показатель непокрытого убытка также может увеличивать исправление в отчетном периоде существенных ошибок прошлых лет, совершенных компаниями, не являющимися малыми предприятиями, которые привели к

занижению расходов в периоде совершения ошибок (пп. 1 п. 9, п. 14 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»):

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К счетов учета обязательств.

Погашение непокрытого убытка отражается:

Д 80 «Уставный капитал» К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации в связи с погашением убытка за счет превышения величины уставного капитала над величиной чистых активов организации;

Д 82 «Резервный капитал» К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - при направлении на погашение убытка средств резервного капитала;

Д 75 «Расчеты с учредителями» К 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - при погашении убытка за счет целевых взносов участников (акционеров).

Информация о сумме нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в финансовой отчетности отражается в следующем разрезе:

- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) за отчетный год равен показателю строки 2400 «Чистая прибыль (убыток)» Отчета о финансовых результатах;
- сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражают по строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» бухгалтерского баланса (Приложение № 1 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н);
- движение нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в течение отчетного периода отражается в Отчете об изменениях капитала (Приложение № 2 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н);
- дивиденды, выплаченные в течение года, за который подготавливается бухгалтерская отчетность, отражаются обособленно в Отчете об изменениях капитала (Приложение № 2 к Приказу Минфина России от 02.07.2010 N 66н).

1.6. Чистые активы организаций.

Понятие чистых активов организации введено 1 частью Гражданского Кодекса РФ в целях оценки ликвидности товариществ, обществ и ограниченной ответственностью, акционерных обществ и унитарных предприятий. В дальнейшем развитие нормативного регулирования использования показателя чистых активов нашло отражение в законах «Об обществах с ограниченной ответственностью», «Об акционерных обществах», «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» и других.

Порядок расчета чистых активов (ЧА) в настоящее время определен Приказом Минфина России от 28.08.2014 N 84н "Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов".

Указанный документ определяет, что сумма ЧА – это разность между величиной принимаемых к расчету активов организации и величиной принимаемых к расчету обязательств организации. При этом в состав активов, включаемых в расчет, относят все активы организации, за исключением дебиторской задолженности учредителей по взносам в уставный капитал. В состав пассивов, которые участвуют в расчете, включают все обязательства организации, за исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением имущества.

При этом важно принять во внимание, что на счете 98 «Доходы будущих периодов» отражаются не только результаты получения государственной помощи и стоимость безвозмездно поступивших основных средств, но и, например, разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей, движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. Таким образом, некоторые суммы, нашедшие свое отражения на счете 98 «Доходы будущих периодов» все же участвуют в расчете чистых активов.

Оценка показателей, принимаемых к расчету, производится по данным и по правилам формирования бухгалтерского баланса.

Информация о чистых активах организации приводится отдельным разделом в Отчете об изменениях в капитале.

1.7. Вопросы для самоконтроля.

1. К уставному капиталу относится:
   - сумма нераспределенной прибыли;
   - сумма денежных средств, прав и имущества, фактически внесенная учредителями;
   - капитал организации, который учитывается в Уставе этой организации;
   - сумма денежных средств, прав и имущества, подлежащая внесению учредителями и определенная ими в уставных документах.
2. Уставный капитал формируется путем:
   - дохода от продажи акций и долей в уставном капитале;
   - взносов учредителей;
   - безвозмездно полученного имущества.
3. Добавочный капитал - это
   - прирост собственного капитала юридических лиц в результате дооценки внеоборотных основных средств и нематериальных

активов, продажи акций по цене выше номинала при первичном размещении, возникновения курсовых разниц, поступления сумм восстановленного передающей стороной НДС по получаемому имуществу;

- капитализированная нераспределенная прибыль;
- источник средств, формируемый за счет прироста стоимости внеоборотных активов и целевого финансирования инвестиционных программ организаций.

4. Резервный капитал – это
   - прирост собственного капитала юридических лиц в результате дооценки внеоборотных активов, продажи акций по цене выше номинала при первичном размещении, возникновения курсовых разниц;
   - капитализированная нераспределенная прибыль;
   - источник средств, формируемый за счет прироста стоимости внеоборотных активов и целевого финансирования инвестиционных программ организаций.

5. Для отражения операций, связанных с покупкой собственных акций, используют счет:
   - 83 «Добавочный капитал»;
   - 81 «Собственные акции (доли)»;
   - 58 «Финансовые вложения».

6. Для отражения операций, связанных с покупкой собственных акций, делают проводки:
   - Д «Собственный акции (доли)» К «Целевое финансирование»
   - Д «Собственные акции (доли)» К «Расчетные счета»
   - Д «Расчетные счета» К «Собственные акции (доли)».

7. Для отражения операций, связанных с выбытием основных средств, при переоценке которых сформирован добавочный капитал, делают проводки:
   - Д «Добавочный капитал» К «Целевое финансирование»
   - Д «Добавочный» К «Прочие доходы и расходы»
   - Д «Расчетные счета» К «Добавочный капитал».
   - Д «Нераспределенная прибыль» К «Добавочный капитал»
   - Д «Добавочный капитал» К «Нераспределенная прибыль»

8. Для отражения операций, связанных с прекращением деятельности филиала организации за рубежом, при работе которого сформирован добавочный капитал делают проводки:
   - Д «Добавочный капитал» К «Целевое финансирование»
   - Д «Добавочный капитал» К «Прочие доходы и расходы»
   - Д «Расчетные счета» К «Добавочный капитал».
   - Д «Нераспределенная прибыль» К «Добавочный капитал»

- Д «Добавочный капитал» К «Нераспределенная прибыль»

9. Для отражения превышения цены выкупа собственных акций над их номинальной стоимостью при аннулировании собственных акций делают проводки:

- Д «Собственные акции (доли)» К «Целевое финансирование»;
- Д «Собственные акции (доли)» К «Прочие доходы и расходы»;
- Д «Собственные акции (доли)» К «Уставный капитал»;
- Д «Уставный капитал» К «Собственные акции (доли)»;
- Д «Собственные акции (доли)» К «Нераспределенная прибыль».

10. Для отражения операций по реформации баланса делают проводки:

- Д «Нераспределенная прибыль» К «Целевое финансирование»;
- Д «Добавочный капитал» К «Прочие доходы и расходы»;
- Д «Расчетные счета» К «Добавочный капитал»;
- Д «Нераспределенная прибыль» К «Добавочный капитал»;
- Д «Прибыли и убытки» К «Нераспределенная прибыль».

1.8. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. Организация осуществила хозяйственные операции, приведенные в Таблице 1.2.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие приведенные ниже хозяйственные операции.

Таблица 1.2.

Хозяйственные операции застройщика.

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Принят к учету уставный капитал в сумме задолженности участников		
2	Приняты в счет вклада в уставный капитал наличные от учредителя		
3	Отражено увеличение резервного капитала за счет нераспределенной прибыли		
4	Отражена дооценка основных средств		
5	Отражено списание добавочного капитала, сформированного курсовыми разницами, в связи с закрытием представительства зарубежом		
6	*Отражено увеличение уставного капитала*		
	За счет добавочного капитала		
	За счет сумм нераспределенной прибыли		

7	*Отражено уменьшение уставного капитала*		
	В связи с возвратом вкладов участникам		
	В связи с аннулированием акций		
8	*Отражено уменьшение резервного капитала вследствие*		
	Направления части капитала на выплату дивидендов		
	Списания убытка прошлых лет		
9	Отражен эмиссионный доход при размещении акций		
10	Отражена курсовая разница при размещении акций		
11	Отражено уменьшение добавочного капитала вследствие увеличение уставного капитала		
12	Отражено уменьшение добавочного капитала вследствие списания активы, по которому была проведена дооценка		

Глава 2. Учет вложений во внеоборотные активы.

2.1. Понятие и классификация вложений во внеоборотные активы.

Вложения во внеоборотные активы (капитальные вложения, долгосрочные инвестиции) – это инвестиции, направленные на создание, приобретение или расширение, модернизацию, техническое перевооружение активов со сроком полезного использования, превышающим один год, не предназначенные для продажи. Следствием определения не является исключение из состава капитальных вложений тех затрат, которые были реализованы (проданы, обменены и т.п.) до окончания строительства (например, продажа незаконченного объекта или объекта, который не был введен в эксплуатацию), однако при принятии таких затрат к учету важно понимать, что первоначально организация планирует создать и использовать объект для производства продукции, работ, услуг, либо для управления, либо иным образом для осуществления уставной деятельности.

Долгосрочные инвестиции классифицируют, применяя разные подходы, в том числе исходя из их экономической направленности. По этому признаку выделяют расходы, связанные с:

- новым строительством, реконструкцией, расширением и техническим перевооружением предприятий и объектов непроизводственной сферы;
- приобретением отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием активов нематериального характера;
- приобретением и выполнением научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок.

Особенности экономической природы капитальных вложений определяют задачи их бухгалтерского учета, а именно:

- обеспечить полный, достоверный, своевременный учет расходов в разрезе видов затрат и объектов вложений;
- обеспечить контроль за процессом создания и введением в эксплуатацию основных средств;
- обеспечить достоверность учетной оценки основных средств, нематериальных активов, НИОКР;
- обеспечить контроль за порядком использования источников финансирования инвестиций.

2.2. Принципы учета долгосрочных инвестиций.

Для учета долгосрочных инвестиций основным счетом является счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Счет активный, балансовый. По дебету счета аккумулируются суммы понесенных расходов по строительству и

приобретению объектов, а также величине стоимости внеоборотных активов, полученных безвозмездно или в счет вклада в уставный капитал организации. По кредиту счета отражается первоначальная стоимость законченных объектов, которые вводятся в эксплуатацию (принимаются к учету). Остаток по дебету счета на отчетную дату отражает стоимость незавершенных долгосрочных инвестиций.

Суммы затрат, отражаемые на счете учета капитальных вложений, могут в течение длительного времени формировать стоимость будущего объекта (при долгосрочном строительстве, например). С другой стороны, суммы затрат, отражаются на счете транзитом в целях формирования первоначальной стоимости объектов.

План счетов бухгалтерского учета рекомендует следующую аналитику первого порядка к рассматриваемому счету:

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.

Указанный перечень не является обязательным и может быть построен по-другому, в соответствии с особенностями хозяйственной деятельности предприятия. Тем не менее детализация учета должна обеспечивать информацию о сумме затрат в разрезе каждого объекта.

2.3. Оценка и учет долгосрочных инвестиций.

В ходе выполнения строительных работ особенности бухгалтерского учета зависит от выбранного способа строительства. В случае, если работы выполняются подрядчиками (сторонними специализированными организациями), считается, что работы ведут подрядным способом. Если объем работ выполняется организаций самостоятельно, то такое строительство считают выполненным хозяйственным способом. На практике отмечаются случаи, когда организация при строительстве одного объекта сочетает способы строительства.

Аналитический учет расходов на строительство ведется в разрезе отдельных видов расходов ПБУ «Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций» рекомендует организовывать аналитику по следующей структуре расходов:

а) на строительные работы;

б) на работы по монтажу оборудования;

в) на приобретение оборудования, сданного в монтаж;

г) на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;

д) на прочие капитальные затраты;

е) на затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

Особое внимание при строительстве следует уделять первичной учетной документации. В соответствии с пп. 4 п. 4 статьи 9 Федерального закона N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы составляются по формам, утвержденным руководителем экономического субъекта. При этом каждый первичный учетный документ должен содержать все обязательные реквизиты, установленные п. 2 ст. 9 закона. Однако, при выполнении строительных работ подрядным способом по-прежнему рекомендуется использовать формы учетных документов, предложенных в Альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденном Постановлением Госкомстата РФ от 11.11.1999 N 100. В Таблице 2.1 приведены документы, оформляющие хозяйственные операции при ведении строительства подрядным способом.

Таблица 2.1.

Учет затрат на строительство, осуществляемое подрядным способом

Документ и содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Журнал учета выполненных работ № КС-6а, Акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2), Справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3). Принятые от подрядчика работы	08	60
Счет-фактура Отражена сумма НДС по выполненным работам	19	60
Запись в книге продаж Сумма предъявленного заказчику НДС предъявлена к вычету	68	19

При ведении строительства собственными силами работы могут быть выполнены как отделами капитального строительства организации, так и специализированными ремонтно-строительными цехами. Порядок учета строительства хозяйственным способом отражают данные Таблицы 2.2.

Таблица 2.2.

Учет затрат на строительство, осуществляемое хозяйственным способом

Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Выполнение работ ремонтно-строительным цехом:		
Требование - накладная Отражена стоимость материалов, использованных в строительстве	23	10
Расчетная ведомость Отражена сумма заработной платы рабочих по выполненным работам	23	70
Расчетная ведомость Отражены начисления на социальное и пенсионное страхование	23	69
Ведомость начисления амортизации Начислена амортизация основных средств, используемых в строительства	23	02
Расчет бухгалтерии Списаны косвенные расходы, приходящиеся на сумму затрат на строительство	23	25, 26 и 29
Акт приемки оконченных работ Приняты работы, выполненные ремонтно-строительным цехом	08	23
2. Выполнение работ отделом капитального строительства:		
Требование - накладная Отражена стоимость материалов, использованных в строительстве	08	10
Расчетная ведомость Отражена сумма заработной платы рабочих по выполненным работам	08	70
Расчетная ведомость Отражены начисления на социальное и пенсионное страхование	08	69
Ведомость начисления амортизации Начислена амортизация основных средств, используемых в строительства	08	02
Расчет бухгалтерии Списаны косвенные расходы, приходящиеся на сумму затрат на строительство	08	25, 26 и 29
Счет-фактура, книга продаж Начислен НДС на сумму затрат, понесенных при выполнении СМР собственными силами	19	68
Счет-фактура, книга покупок НДС, начисленный по СМР выполненным собственными силами, принят к вычету	68	19

С 01.01.2001 г. согласно ст. 146 НК РФ выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления признается объектом обложения НДС. При этом налоговая база определяется как стоимость

выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение. Начиная с 1 января 2009 года организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ в пункт 5 статьи 172 НК РФ, вправе производить вычеты по НДС при выполнении СМР для собственного потребления в момент определения налоговой базы по НДС, т. е. момент определения налоговой базы и вычета совпадают.

Особый порядок учета расходов установлен для учета затрат, не увеличивающих стоимость строящегося объекта. К таким затратам, не предусмотренным или не предусмотренным в сметах строительства, Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций относит:

- затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий;
- расходы перспективного характера: геологоразведочные, изыскательские и другие, связанные со строительством объектов, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительства объектов;
- средства, передаваемые на строительство объектов в порядке долевого участия, если построенные объекты будут приняты по вводу их в эксплуатацию в собственность другими организациями;
- расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство;
- затраты застройщика по объектам, не законченным строительством, а также стоимость других материальных ценностей, переданных безвозмездно другим предприятиям;
- расходы по оплате процентов по кредитам банков сверх учетных ставок, установленных Центральным банком Российской Федерации;
- убытки по основным средствам строительства, а также от разрушений не законченных строительством зданий и сооружений, возникшие от стихийных бедствий (в том числе приведшие к их ликвидации);
- затраты на консервацию строительства;
- расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством;
- расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности;
- другие аналогичные затраты.

Указанные суммы обособленно учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а по мере завершения строительства суммы списываются за счет средств целевого финансирования (Д 86 «Целевое финансирование»), нераспределенной прибыли (Д 84 «Нераспределенная прибыль»), либо за счет прочих расходов (Д 91/2 «Прочие расходы»).

При выполнении строительных работ в большинстве случае приобретение и монтаж оборудования осуществляет заказчик, но обычно условия приобретения оборудования прописываются в договоре. Для учета оборудования, которое требует монтажа, сборки, прикрепления к фундаменту или иной опоре используется счет 07 «Оборудование к установке». Оборудование отражается в учете в сумме фактических затрат по его приобретению. Аналитический учет к этому счету должен обеспечить формирование сведений об отдельных объектах в разрезе мест их хранения. Бухгалтерские записи и первичные учетные документы, оформляющие движение оборудования, требующего монтажа, приведены в Таблице 2.3.

Таблица 2.3.

Учет приобретения и движения оборудования, требующего монтажа.

Документ и содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Акт о приемке оборудования, товарная накладная поставщика Отражена стоимость поступившего оборудования к установке в сумме фактических затрат	07	60
Счет-фактура Отражен НДС, предъявленного поставщиком, при приобретении оборудования	19	60
Счет-фактура, книга покупок НДС предъявлен к вычету	68	19
Акт передачи оборудования подрядчику Оборудование передано подрядчику	005	
Акт передачи оборудования в монтаж Оборудование передано в монтаж (запись у заказчика, либо при выполнении СМР собственными силами)	08	07
Акт передачи оборудования в монтаж Оборудование передано в монтаж (запись у подрядчика)		005
Акт о приемке выполненных работ Приняты работы по монтажу оборудования при выполнении монтажа подрядным способов	08	60
Счет-фактура Учтен НДС, предъявленный подрядчиком	19	60
Счет-фактура, книга покупок НДС предъявлен к вычету	68	19
Внутренние документы по учету затрат Отражены затраты по монтажу оборудования при выполнении монтажных работ собственными силами	08	10,70, 69…

Законченные строительство объекты после их приемки в порядке, соответствующем действующему законодательству (Градостроительному

кодексу РФ; Положению об осуществлении ГСН в РФ, утвержденным, постановлением Правительства РФ от 1.02.06г. №54), и на основании подписанного акта приемки-передачи основных средств в размере их инвентарной стоимости отражаются на счете учета основных средств, затраты, не увеличивающие стоимость объекта – списываются за счет целевого финансирования, сумм нераспределенной прибыли или прочих расходов.

Особенности отражения приобретения земельных участков и объектов природопользования состоят в использовании отдельного счета аналитического учета для отражения инвестиций. В момент окончания инвестирования и принятия к учету – формируется первоначальная стоимость отдельных объектов основных средств, так как в соответствии с положениями ПБУ 6/01 «Учет основных средств», указанные объекты в целях бухгалтерского учета являются основными средствами: «В составе основных средств учитываются также: капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы)».

В соответствии с Приказом Минфина РФ от 13.10.2003 N 91н "Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств «Капитальные вложения организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) включаются в состав основных средств в конце отчетного года в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ»: Д 01 «Основные средства» К 08 «Вложения во внеоборотные активы», одновременно делают записи в инвентарной карточке по учету капитальных вложений организации в многолетние насаждения, на коренное улучшение земель с последующим увеличением первоначальной стоимости основных средств.

Порядок определения инвентарной стоимости объектов долгосрочных инвестиций приведен в Таблице 2.4.

Таблица 2.4.

Порядок определения инвентарной стоимости долгосрочных активов

Вид объекта инвестирования	Порядок определения инвентарной стоимости
Здания и сооружения	Затраты на строительные работы и приходящиеся на них прочие капитальные затраты (если прочие относятся к нескольким объектам, их стоимость распределяется пропорционально договорной стоимости вводимых в действие объектов)
Оборудование, требующего монтажа	Фактические затраты по приобретению оборудования, а также расходов на строительные и монтажные работы, плюс прочие капитальные затраты (если расходы на строительные и монтажные работы, а также прочие затраты относятся к нескольким видам оборудования, их

	стоимость распределяется между видами оборудования пропорционально их стоимости по ценам поставщиков)
Здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие основные средства, приобретенные отдельно от строительства	Фактические затраты по приобретению и по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию
Земельные участки и объекты природопользования	Фактические расходы по приобретению, включая затраты по улучшению качественного состояния, комиссионные вознаграждения и другие платежи
Нематериальные активы	Фактические затраты по созданию или приобретению и расходы по доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях

В отчетности организации данные о сумме долгосрочных инвестиций раскрываются в бухгалтерском балансе, в разделе 1 «Внеоборотные активы» в рамках статьи «Прочие внеоборотные активы» в размере незавершенных вложений на начало и конец отчетного периода.

В пояснениях к балансу детально отражают: показатели остатка незавершенных вложений на начало и конец периода, суммы расходов на долгосрочные инвестиции за отчетный период, инвентарную стоимость завершенных объектов, принятых к учету за период, суммы долгосрочных инвестиций, списанные за период по иным причинам, а также суммы государственной помощи, использованной на финансирование долгосрочных инвестиций.

2.4. Вопросы для самоконтроля.

1. Вложения во внеоборотные активы - это:
   - расходы по созданию, увеличению стоимости, а также приобретению внеоборотных активов длительного пользования (сроком более одного года), не предназначенных для продажи;
   - расходы на приобретение оборотных активов, не предназначенных для продажи;
   - затраты на создание внеоборотных активов длительного пользования (сроком более одного года), не предназначенных для продажи.
2. В состав долгосрочных инвестиций во внеоборотные активы входят незаконченные затраты на:
   - объекты основных средств промышленного производства;
   - земельные участки и объекты природопользования;
   - нематериальные активы и результаты научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР);
   - вся совокупность указанных объектов;

- вся совокупность указанных объектов, помимо результатов НИОКР.

3. Организация бухгалтерского учета затрат, связанных с созданием внеоборотных активов, зависит от:

- способа их выполнения (подрядного или хозяйственного);
- учетной политики организации;
- налогового законодательства.

4. Укажите счет, на котором формируется стоимость созданных и приобретенных внеоборотных активов:

- счет 01 «Основные средства»;
- счет 07 «Оборудование к установке»;
- счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

5. На каком счете учитывается стоимость оборудования, требующего монтажа:

- счет 01 «Основные средства»;
- счет 07 «Оборудование к установке»;
- счет 08 «Вложения во внеоборотные активы».

6. Какое значение имеют субсчета к счету «Вложения во внеоборотные активы»?

- раскрывают структуру вложений во внеоборотные активы;
- формируют информацию о вложениях во внеоборотные активы до момента доведения их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

7. Что является источником финансирования вложений во внеоборотные активы?

- собственные и привлеченные средства;
- амортизационные отчисления по амортизируемым объектам и нераспределенная прибыль;
- кредиты и займы, средства бюджета и внебюджетных фондов, средства дольщиков по договору долевого строительства объектов основных средств.

8. Расходы на приобретение земельных участков и объектов природопользования увеличивает:

- уставный капитал;
- добавочный капитал;
- вложения во внеоборотные активы;
- нераспределенную прибыль;
- сумму чистых активов организации.

9. Как отражают приобретение объектов основных средств по договору купли-продажи:

- дебет счета 01 «Основные средства» - кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» - кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» - кредит счета 83 «Добавочный капитал».

10. Сформированную инвентарную стоимость объектов основных средств при их вводе в эксплуатацию отражают записью:

- дебет счета 01 «Основные средства» - кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» - кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- дебет счета 01 «Основные средства» - кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

11. Сформированную инвентарную стоимость объектов нематериальных активов при их вводе в эксплуатацию отражают записью:

- дебет счета 04 Нематериальные активы» - кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» - кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- дебет счета 04 «Нематериальные активы» - кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

2.5. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. Организация осуществляет хозяйственным способом строительство объекта основных средств, предназначенного для производства продукции, реализация которой облагается НДС.

Затраты по строительству составили: стоимость материалов - 212 400 руб., в том числе НДС - 32 400 руб.; заработная плата работников строительного подразделения - 500 000 руб.; сумма отчислений на социальные нужды от заработной платы - 130 000 руб.; страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний -15 000руб.; амортизация основных средств, использованных при строительстве, - 200 000 руб.; стоимость услуг сторонних организаций по строительству объекта - 118 000руб., в том числе НДС - 18 000 руб.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по строительству объекта.

Задача 2. Организация осуществила хозяйственные операции, приведенные в Таблице 2.5.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции.

Таблица 2.5.

Хозяйственные операции застройщика.

№	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Оприходовано на склад оборудование, требующее монтажа			
	оборудование			2 000 000
	НДС			360 000
2	Отражена стоимость услуг по доставке оборудования, требующего монтажа			
	услуги			40 000
	НДС			7 200
3	Начислена заработная плата за разгрузку оборудования, требующего монтажа			3 000
4	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний с заработной платы за разгрузку оборудования, требующего монтажа			870
5	Оборудование передано в монтаж			
6	Отражена стоимость работ по монтажу оборудования			
	работы			500 000
	НДС			90 000
7	Стоимость оборудования, не требующего монтажа, включена в затраты на строительство			800 000
	оборудование			800 000
	НДС			144 000
8	Отражена стоимость услуг по доставке оборудования, не требующего монтажа			
	услуги			20000
	НДС			3600
9	Начислена заработная плата за разгрузку оборудования, не требующего монтажа			2 000
10	Начислены страховые взносы во внебюджетные фонды и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний с заработной платы за разгрузку оборудования, не требующего монтажа			580
11	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками (оплачена вся задолженность)			
12	Предъявлен бюджету к вычету НДС по приобретенному оборудованию			

Глава 3. Учет основных средств.

3.1. Понятие, классификация, оценка основных средств.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств» определяет, что объекты, принимаются к учету как основные средства организации при одновременном выполнении следующих критериев:

- объект способен приносить экономические выгоды в будущем;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает дальнейшую перепродажу данного объекта
- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или указании услуг, либо для управленческих нужд организации

Согласно п. 5 ПБУ 6 01 активы, отвечающие всем вышеперечисленным условиям и стоящие в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу продукции, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Следует отметить, что для целей налогообложения согласно п.1 ст. 256 НК РФ к основным средствам относятся активы с первоначальной стоимостью более 100 000 руб.

В состав объектов основных средств могут быть отнесены здания и сооружения, рабочие и силовые машины, оборудование, компьютеры, транспортные средства, инструмент, хозяйственный инвентарь, племенной скот, многолетние насаждения и проч. К рабочим машинам относят, например, станки на предприятии, к силовому оборудованию передвижные электростанции.

Кроме того, в составе основных средств учитываются земельные участки, вода, недра и прочие природные ресурсы, а также капитальные вложения в арендованное имущество и на коренное улучшение земель.

В бухгалтерском учете и для целей налогообложения прибыли единицей учета основных средств признается инвентарный объект. Каждому инвентаризационному объекту присваивается инвентарный номер. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Примерами комплекса конструктивно сочлененных предметов могут выступать конвейерная линия, персональный компьютер, если все приспособления и принадлежности к нему стандартной комплектации (монитор, системный блок, блок бесперебойного питания, клавиатура) имеют одинаковый срок использования и не предназначены для комплектации других объектов основных средств. Если компоненты компьютера имеют различный срок использования, то им присваивается инвентаризационный номер, после чего она ставится на учет, как отдельные инвентарные объекты.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая определяется на дату принятия объекта к учету в следующем порядке:

- при покупке - как сумма фактически произведенных расходов на приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию;

При этом к фактическим затратам относятся:

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

- при безвозмездном получении - по текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету;
- в случае создания на предприятии - как сумма фактически произведенных расходов на приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию;
- для объектов, полученных в счет вклада в уставный капитал, в оценке, согласованной с учредителями;
- для объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами (мена), по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче.

После принятия объекта к учету, изменение первоначальной стоимости объектов основных средств возможно при их переоценке и достройки, дооборудовании, реконструкции и модернизации или частичной ликвидации.

Такие затраты являются капитальными. Их списывают на увеличение стоимости основного средства, которое подверглось достройке, дооборудованию, реконструкции или модернизации, или частичной ликвидации. Текущее восстановление объектов основных средств осуществляется посредством ремонта (капитальный, средний и текущий ремонт).

Принципиальное отличие капитального ремонта от реконструкции заключается в том, что при реконструкции происходит улучшение основных характеристик объекта (возрастает мощность, изменяется качество применения и др.) Например, установка лифтового оборудования может быть произведен в рамках капитального ремонта, а увеличение этажности здания может быть выполнено только в рамках реконструкции.

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости (разница между первоначальной стоимостью объекта и его амортизацией).

3.2. Отражение движения основных средств на счетах.

Синтетический учет нематериальных активов ведется на счете 01 «Основные средства; начисление амортизации должно быть организовано на счете 02 «Амортизация основных средств». Детализация аналитического учета должна быть по видам и объектам основных средств.

Основные средства поступают в организацию следующим образом:

- в результате осуществления долгосрочных инвестиций (приобретение или создание);
- в счет вклада в уставный капитал;
- по договору дарения;
- для осуществления совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- по договору доверительного управления и пр.

В любом случае процесс приобретения или создания объекта основных средств рассматривается как инвестиционный процесс. Для формирования фактической (первоначальной) стоимости основных средств используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Приобретение основных средств»). По дебету счета отражаются стоимость приобретения (расходы на создание), а также дополнительные затраты, необходимые для обеспечения условий использования актива в деятельности организации. По кредиту счета в корреспонденции со счетом 01 «Основные средства» отражается принятие основных средств к учету.

Для учета основных средств используется унифицированная форма Инвентарная карточка учета основных средств (форма № ОС-6). Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект, заполняется в одном экземпляре и содержит информацию об основных показателях и характеристиках объекта. Прочие документы, необходимые для учета основных средств, организация разрабатывает самостоятельно с учетом требований, предъявляемых к первичным документам.

Принятие основных средств к учету производится на основании следующих первичных документов: акта приемки-передачи (накладной) ОС (ф. № ОС-1) Данный документ используется также для оформления внутреннего перемещения и выбытия объектов ОС; акта приемки-передачи оборудования в монтаж (ф. № ОС 15) и др.

Учет и порядок оценки поступления основных средств иллюстрирует таблица. 3.1.

Таблица 3.1.

Учет поступления основных средств.

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	**К**
1. Поступление при приобретении:		
на сумму покупной цены основных средств, предъявленной поставщиком	08.4	60
на сумму НДС, предъявленного поставщиком	19	76
на сумму доп. расходов (например: по регистрации прав)	08.4	76
НДС предъявлен бюджету к вычету	68	19
основные средства приняты к учету	01	08.4
2. Поступление при создании собственными силами:		
на сумму понесенных расходов	08	10, 70, 69, 76…
основные средства приняты к учету	01	08
3. Поступление основных средств в счет вклада в уставный капитал:		
на сумму согласованной учредителями оценки основных средств	08	75-1
на сумму НДС, восстановленного передающей стороной	19	83
на сумму доп. расходов (например: по регистрации прав)	08	76
основные средства приняты к учету	01	08
4. Поступление по договору дарения:		

на сумму рыночной стоимости основных средств	08	91-1
Основные средства приняты к учету	01	08
5. Поступление по итогам инвентаризации:	01	91-1

Погашение стоимости основных средств со сроком полезного использования, который можно определить производится ежемесячно путем начисления амортизации, одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Срок полезного использования – это тот период, в течение которого основное средство служит организации Срок полезного использования конкретного основного средства организация определяет самостоятельно исходя из периода времени, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды, или нормативно-правового срока действия прав организации на данный объект с учетом положений НК РФ и классификатора, утвержденного Правительством РФ (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1).

Амортизационные отчисления по основным средствам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия его к учету, и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания с бухгалтерского учета этого объекта. В течение срока использования основных средств начисление амортизации не приостанавливается, кроме случаев модернизации, реконструкции, технического перевооружения.

Амортизация не начисляется по:

- объектам основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.),
- имуществу некоммерческих организаций;
- объектам жилищного фонда;
- объектам внешнего благоустройства;
- продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;
- многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста.

По данным объектам начисляется износ в конце отчетного года. Учет движения сумм износа ведется на специальном забалансовом счете 010 «Износ основных средств». Также амортизация не начисляется по объектам основных средств, переведенным на консервацию на срок более 3-х месяцев.

Таблица 3.2. иллюстрирует порядок отражения начисления амортизации основных средств.

Таблица 3.2.

Корреспонденция счетов по начислению амортизации основный средств

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
Начислена амортизация по объектам ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, используемым:		
в основной деятельности	20, 23, 25, 26, 29, 44	02
в прочей деятельности	91-1	02
в капитальном строительстве	08	02

Организация может не чаще одного раза в год на начало отчетного года переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей рыночной стоимости. В последующем они переоцениваются регулярно.

Текущая рыночная стоимость - это сумма, которая может быть получена при продаже, может определяться на основе экспертных оценок.

Переоценка основных средств производится путем пересчета их первоначальной или (текущей) восстановительной стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной к моменту переоценки. При этом определяется текущая (восстановительная) стоимость. Результаты переоценки отражают в балансе на начало отчетного года и не включают в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются в пояснительной записке к отчетности предыдущего отчетного года. Не подлежат переоценке земельные участки и другие объекты природопользования.

Сумма дооценки в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал. Сумма дооценки, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета прочих расходов, списывается со счета 91.

Сумма уценки относится на 91/2. Сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала организации, если он сформирован при дооценке, проведенной в предыдущие периоды. Превышение суммы уценки над суммой дооценки, отражается в общем порядке.

При выбытии объекта, по которому сформирован добавочный капитал, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала на нераспределенную прибыль.

Порядок отражения результатов переоценки основных средств приведен в Таблице 3.3.

Таблица 3.3.

Учет результатов переоценки основных средств.

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Д	**К**
1. Отражена дооценка основных средств		
первоначальной стоимости	01	83
амортизации	83	02
2. Отражена дооценка ранее уцененных основных средств		
в размере предшествующей уценки	01 и 91/2	91/1 и 02
сверх суммы предшествующей уценки	01 и 83	83 и 02
3. Отражена уценка основных средств		
первоначальной стоимости	91/2	01
амортизации	02	91/1
4. Отражена уценка ранее дооцененных основных средств		
в размере предшествующей дооценки	83 и 02	01 и 83
сверх суммы предшествующей дооценки	91/2 и 02	01 и 91/1

Основные средства, которые выбывают или не способны приносить экономические выгоды в настоящем и будущем, подлежат списанию. Случаи списания основных средств:

- продажи;
- окончание использования вследствие морального или физического устаревания;
- внесение в уставный капитал других организаций;
- договор мены;
- вклад в совместную деятельность;
- передача в доверительное управление.
- передача по договорам мены, дарения
- недостачи и порчи по итогам инвентаризации.

Доходы и расходы от списания основных средств отражаются в бухгалтерском учете как прочие расходы (доходы) на оценочно-результатном

счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, к которому они относятся.

По дебету счета отражается остаточная стоимость основных средств и другие расходы, связанные со списанием, по кредиту - выручка от реализации актива, материалы, оприходованные от частичной ликвидации выбывающего объекта основных средств.

По окончании отчетного периода, сравнивая дебетовый и кредитовый оборот по 91 счету определяется финансовый результат от выбытия объекта основных средств, который переносится в финансово результатный счет 99 «Прибыли и убытки». Выбытие объекта при передаче оформляется актом приемки-передачи (форма № ОС-1) или актом ликвидации (форма № ОС-4). Бухгалтерские записи, отражающие выбытие основных средств приведены ниже.

Таблица 3.4.

Отражение списания основных средств.

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	**К**
1. Списание:		
списывается первоначальная стоимость	01. Выбытие	01. Эксплуатация
списывается начисленная амортизация	02	01. Выбытие
списывается остаточная стоимость объекта основных средств	91.2	01. Выбытие
2. Реализация (продажа):		
отражена задолженность покупателя	62	91-1
начислен НДС	91-2	68
отражены дополнительные расходы на продажу	91-2	70, 69, 76 …
Определен финансовый результат выбытия: Прибыль - Убыток -	 91-9 99	 99 91-9

3.3. Учет лизингодателем текущих расчетов по договору лизинга (предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя).

Организация может приобретать объекты основных средств с целью последующей передачи их в лизинг.

Законодательно предусмотрена возможность определить в условиях договора особенности постановки предмета лизинга на баланс одной из сторон (п.2 Приказа Минфина РФ от 17.02.1997 N 15).

Операции, возникающие у лизингодателя при получении первоначального платежа и передаче предмета лизинга лизингополучателю, отражены в Таблице 3.5.

Таблица 3.5.

Учет лизингодателем первоначального взноса и передачи имущества на баланс арендатору (предмет лизинга отражается на балансе лизингодателя).

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
	Получен первоначальный взнос по договору лизинга		76 - Авансы полученные
	Начислен НДС с суммы аванса	76 - НДС	
	Объект передан лизингополучателю на дату передачи в лизинг		

Порядок записей в учете, которые делает лизингодатель ежемесячно после передачи предмета лизинга, отражают данные Таблицы 3.6.

Таблица 3.6.

Учет лизингодателем текущих расчетов по договору (предмет лизинга отражается на балансе лизингодателя).

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
	Начислен лизинговый платеж за месяц		
	Начислена амортизация по переданным в лизинг основным средствам		
	Отражены затраты лизингодателя за месяц		
	Затраты лизингодателя списаны на реализацию		
	Начислен НДС с выручки		
	Зачтена часть аванса в счет оплаты ежемесячного взноса	76 - Авансы полученные	
	НДС с суммы первоначального взноса в доле зачтенного аванса предъявлен к вычету		76 - НДС
	Отражен финансовый результат		
	Получена оставшаяся сумма платежа за месяц		

Порядок записи в учете у лизингодателя по окончании действия договора приведен в Таблице 3.7.

Таблица 3.7.

Учет лизингодателем операций по окончании договора (предмет лизинга отражается на балансе лизингодателя).

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
Возврат имущества лизингополучателем			
	Списание первоначальной стоимости		
	Списание амортизации		
Передача имущества лизингополучателю в собственность			
	Начисление выкупной стоимости		
	НДС с суммы выкупной стоимости		
	Списание имущества в сумме начисленной амортизации		
	Отражен финансовый результат		
	Получена выкупная стоимость		

3.4. Вопросы для самоконтроля.

1. Укажите счет, на котором ведется учет основных средств:
   - счет «Основные средства»;
   - счет «Нематериальные активы»;
   - счет «Вложения во внеоборотные активы».

2. Списание сформированной первоначальной стоимости объектов основных средств при их вводе в эксплуатацию отражается записью:
   - дебет счета «Основные средства» - кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
   - дебет счета «Оборудование к установке» - кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
   - дебет счета «Основные средства» - кредит счета «Вложения во внеоборотные активы».

3. Каким образом определяется результат от выбытия основных средств:
   - дебет счета «Прочие доходы и расходы» - кредит счета «Прибыли и убытки»;
   - дебет счета «Прибыли и убытки» - кредит счета «Прочие доходы и расходы»;

- дебет счета «Прочие доходы и расходы» - Кредит счета «Доходы будущих периодов».

4. Активы, которые принимаются к учету в качестве основных средств, должны:

- использоваться в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использоваться свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предназначаться для последующей перепродажи;
- приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- единовременно соответствовать всем вышеперечисленным условиям.

5. В бухгалтерском учете и отчетности основные средства могут оцениваться:

- по первоначальной стоимости;
- по остаточной стоимости;
- по первоначальной и остаточной стоимости.

6. Первоначальная стоимость основных средств - это:

- стоимость, по которой они принимаются к бухгалтерскому учету;
- часть первоначальной стоимости, которая не перенесена на издержки обращения и производства или на иной источник покрытия стоимости объектов;
- стоимость, по которой они учитываются в отчетности.

7. Остаточная стоимость основных средств - это:

- стоимость, по которой они принимаются к бухгалтерскому учету;
- часть первоначальной стоимости, которая не перенесена на издержки обращения и производства или на иной источник покрытия стоимости объектов;
- стоимость, по которой они учитываются в балансе.

8. Под инвентарным объектом (единицей учета) основных средств понимается:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями.
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.
- совокупность указанных выше определений.

9. Отражение в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов может осуществляться:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;

- способом по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом пропорционально объему выпускаемой продукции;
- всеми перечисленными выше способами.

10. Отражение в бухгалтерском учете начисления амортизации объектов основных средств, используемых в производственных целях, осуществляется записью:
- дебет счета «Прибыли и убытки» - кредит счета «Амортизация основных средств»;
- дебет счета «Прочие доходы и расходы» - кредит счета «Амортизация основных средств»;
- дебет счета «Общепроизводственные расходы» - кредит счета «Амортизация основных средств».

11. Как рассчитывается финансовый результат от лизинга основных средств?

12. Как отражаются в учете результаты переоценки объектов основных средств?

13. В чем принципиальное отличие реконструкции от капитального ремонта?

14. Могут ли быть включены в первоначальную стоимость объектов основных средств комиссионные вознаграждения?

15. На основе каких данных начисляется амортизация основных средств?

16. В состав основных средств входят:
- положительная деловая репутация;
- олени;
- токарные станки.

17. Включается ли НДС в стоимость основных средств?

3.5. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. Организация продает объект основных средств за 118 000 руб., в том числе НДС 18 000 руб. Данные по объекту в бухгалтерском учете: амортизация за весь срок использования – 80 000 руб., первоначальная стоимость объекта - 150 000 тыс. руб.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 2. Организация «Маяк» в марте 2017 г. получила в подарок холодильное оборудование стоимостью 600 000 руб. В марте оборудование было

введено в эксплуатацию. Срок полезного использования 10 лет. Отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 3. В результате дорожно-транспортного происшествия по вине работника предприятия пришел в негодность автомобиль. Первоначальная стоимость автомобиля 150000 руб., начисленная сумма амортизации 50000 руб. На основании решения суда с водителя (работника предприятия) за нанесенный ущерб имуществу предприятия удержано из заработной платы 45000 руб. Отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Глава 4. Учет нематериальных активов и научно-исследовательских и опытно–конструкторских работ.

4.1. Понятие, классификация и учет НИОКР.

Понятие результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ и порядок охраны прав на эти результаты содержится в целом ряде документов. К наиболее важным из них следует отнести:

1. ГК РФ часть 4 Раздел VII «Права на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации»
2. «О науке и государственной научно-технической политике» 127-ФЗ от 23.08.1996г
3. Межгосударственный стандарт ГОСТ 15.101-98 "Система разработки и постановки продукции на производство. Порядок выполнения научно-исследовательских работ" (введен в действие постановлением Госстандарта РФ от 3 сентября 1999 г. N 286-ст)

В соответствии с положениями закона «О науке и государственной научно-технической политике» научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (**НИОКР** в дальнейшем) **включают**:

- *фундаментальные научные исследования* (экспериментальная или теоретическая деятельность, направленная на получение новых знаний об основных закономерностях строения, функционирования и развития человека, общества, окружающей среды);
- *прикладные научные исследования* (исследования, направленные преимущественно на применение новых знаний для достижения практических целей и решения конкретных задач).
- *экспериментальные разработки* (деятельность, которая основана на знаниях, приобретенных в результате проведения научных исследований или на основе практического опыта, и направлена на сохранение жизни и здоровья человека, создание новых материалов, продуктов, процессов, устройств, услуг, систем или методов и их дальнейшее совершенствование).

Результатами выполнения НИОКР в соответствии с положениями этого же закона «О науке и государственной научно-технической политике» являются:

- научный и (или) научно-технический результат - продукт научной и (или) научно-технической деятельности, содержащий новые знания или решения и зафиксированный на любом информационном носителе;
- научная и (или) научно-техническая продукция - научный и (или) научно-технический результат, в том числе результат интеллектуальной деятельности, предназначенный для реализации.

В практической деятельности для целей организации бухгалтерского и налогового учета важным является факт завершения НИОКР. Вопрос носит дискуссионный характер, однако, в соответствии с упомянутым выше

стандартом ГОСТ 15.101-98 НИР считают законченной и реализованной, если ее результаты использованы при разработке:

- основных направлений или федеральных (региональных, межгосударственных) целевых программ развития техники;
- новых (модернизации существующих) образцов продукции или их составных частей;
- технических заданий, по которым разрабатывают новые (модернизируют существующие) образцы продукции;
- решений о коренном изменении направлений отдельных научно-исследовательских, опытно-конструкторских или опытно-технологических работ;
- технических заданий на другие НИР;
- нормативных, технических и организационно-методических документов (стандартов, положений, методик, инструкций, руководств), используемых при разработке, производстве, эксплуатации и ремонте продукции;
- программ и методик испытаний новых (модернизированных) образцов продукции.

В бухгалтерском учете создание или приобретение результатов НИОКР подлежит отражению в соответствии с особым бухгалтерским стандартом ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР». Этот стандарт применяется в отношении результатов НИОКР, по которым выполнено одно из условий:

- получены результаты, подлежащие правовой охране, но эти результаты не оформлены в установленном законодательством порядке;
- получены результаты, не подлежащие правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства.
- В бухгалтерском учете указанные объекты признаются НИОКР при условиях:
- сумма расхода может быть определена и подтверждена;
- имеется документальное подтверждение выполнения работ;
- использование результатов работ осуществляется для производственных и/или управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод;
- использование результатов работ может быть продемонстрировано.

При выполнении критериев отнесения объектов в состав НИОКР в бухгалтерском учете сумма расходов на их создание или приобретение, либо получение иным способом формируется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», исходя из принципов учета долгосрочных инвестиций.

По окончанию работ объект подлежит отнесению с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на дебет счета 04 «Нематериальные активы» субсчет «НИОКР».

При невыполнении условий признания НИОКР расходы, аккумулированные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражаются на счете учета прочих расходов.

При отсутствии положительных результатов сумма затрат на завершенное безрезультатные исследования также признается прочими расходами текущего периода. При этом важно, что расходы на безрезультатные исследования, признанные прочими расходами в прошлых периодах, не могут формировать стоимость внеоборотных активов в будущих периодах.

Пример принятия к учету расходов на НИОКР приведен в Таблице 4.1.

Воспользуемся следующими условиями: Обществом за 1 полугодие 201_ года закончены затраты на следующие НИОКР: 28.01.201_ на сумму 35 000,00 подписан акт приема-передачи технологических инструкций по розливу коньяка российского трехлетнего "Бестужев Российский". Инструкции используются в производстве с января.

Таблица 4.1.

Учет результатов НИОКР.

Дата	**Документ и содержание операции**	**Корреспонденция счетов**		**Сумма**
		Дебет	**Кредит**	
28.01	*Акт приема – передачи результатов НИОКР* Отражены затраты на приобретение технологических инструкций	08	60	35 000
28.01	*Акт приема к учету результатов НИОКР* Технологические инструкции включены в состав законченных НИОКР	04 сбсч НИОКР	08	35 000

НИОКР принимаются к учету по сумме фактических затрат на создание или приобретение. В состав затрат включают:

- стоимость МПЗ и услуг сторонних организаций и лиц, используемых при выполнении работ;
- затраты на выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении указанных работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;
- стоимость спецоборудования и специальной оснастки
- амортизация основных средств и нематериальных активов, используемых при выполнении указанных работ;
- затраты на содержание и эксплуатацию 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.

Пример учета расходов на НИОКР приведен в Таблице 4.2.

Воспользуемся следующими условиями: Организация 01.02.201_ оплатила по акту выполненных работ ООО «Технологическая лаборатория вин»: за работы по разработке технологических инструкций производства коньяка российского трехлетнего "Бестужев Российский» – 35 000 руб. за работы плюс НДС 18%. 27.02.201_ Оплачена пересылка актов приема-передачи работ курьерской службе – 590 руб., в том числе НДС. Коньяк запущен в производство на основе технического задания 28.02.201_г.

Таблица 4.2.

Учет формирования фактической себестоимости НИОКР.

Дата	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
01.02	*Акт приема – передачи результатов НИОКР* Отражены затраты на приобретение технологических инструкций	08	60	35 000
01.02	*Счет-фактура* Отражены суммы НДС при приобретении технологических инструкций	19	60	6 300
27.02	*Акт приема – передачи услуг пересылки* Отражены затраты на пересылку	08	60	500
27.02	*Счет-фактура* Отражены суммы НДС за пересылку	19	60	900
01.02; 27.02	*Запись в книге покупок, счета-фактуры от 01.02 и 27.02* Сумма НДС принята к вычету	68	19	6800
28.02	*Акт приема к учету результатов НИОКР* Технологические инструкции включены в состав законченных НИОКР	04 сбсч НИОКР	08	35 500

С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато фактическое применение полученных результатов от выполнения НИОКР, сумма расходов списывается на расходы по обычным видам деятельности

Списание расходов по каждой работе производится равномерно либо линейным способом, либо способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). Способ списания изменению не подлежит. Срок списания организация определяет самостоятельно (не более 5 лет).

В случае прекращения использования результатов НИОКР, а также когда становится очевидным прекращение получения экономических выгод в будущем сумма расходов, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию на прочие расходы отчетного периода на дату принятия решения о прекращении использования результатов данной работы. Запись: Д 91 «Прочие доходы и расходы» К 04 «Нематериальные активы» субсчет «НИОКР».

Пример учета принятия к учету расходов на НИОКР и дальнейшего списания их стоимости приведен в Таблице 4.3. Воспользуемся следующими условиями: Организация оплатила по акту выполненных работ ООО «Технологическая лаборатория вин»: за работы по разработке технологических инструкций производства коньяка российского трехлетнего «Бестужев Российский» – 35 000 руб. за работы, НДС 18. Акт приемки-передачи результатов работ подписан 26.02.201_г. Коньяк запущен в производство на основе технического задания 28.02.201_г. Срок полезного использования инструкций установлен 12 месяцев. Способ списания стоимости НИОКР – линейный.

Таблица 4.3.

Учет принятия к учету и дальнейшего списания НИОКР.

Дата	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
26.02	*Акт приема – передачи результатов НИОКР* Отражены затраты на приобретение технологических инструкций **коньяка трехлетнего**	08	60	35 000
26.02	*Счет-фактура* Отражены суммы НДС при приобретении технологических инструкций	19	60	6 300
26.02	*Запись в книге покупок, счет-фактура от 01.02 и 27.02* Сумма НДС принята к вычету	68	19	6 300
28.02	*Акт приема к учету результатов НИОКР* Технологические инструкции включены в состав законченных НИОКР	04 сбсч НИОКР	08	35 000
31.03	*Ведомость списания стоимости НИОКР* Списана часть (1/12) фактических затрат на производство коньяка	20	04 сбсч НИОКР	2917

В финансовой отчетности отражают информацию о НИОКР в следующем разрезе:

- сумму расходов, отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;
- сумму расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, не списанным на расходы по обычным видам деятельности и (или) на прочие расходы;
- сумму расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

В составе информации об учетной политике в части НИОКР раскрывают следующие сведения:

- о способах списания расходов по НИОКР;
- о принятых организацией сроках применения результатов НИОКР.

4.2. Понятие, классификация, оценка НМА.

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» определяет, что объекты принимаются к учету как нематериальные активы организации при одновременном выполнении следующих критериев:

- объект способен приносить экономические выгоды в будущем;
- организация имеет право на получение экономических выгод, а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (контроль над объектом). Данное право обеспечивается наличием у организации надлежаще оформленных документов;
- возможность выделения или отделения (идентификации) от других активов;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается продажа данного объекта в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- первоначальная стоимость объекта может быть определена;
- отсутствие материально-вещественной формы.

В состав нематериальных активов могут быть отнесены произведения науки, литературы и искусства; изобретения, полезные модели; программы для ЭВМ; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания, деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (или его части).

Деловая репутация - это разница между покупной ценой и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу предприятия или его части на дату покупки.

Эта разница может быть положительная и отрицательная. Положительную разницу (надбавку к цене в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами) учитывают, как нематериальный актив. Отрицательную разницу (скидку с цены, предоставляемую покупателю) относят в полной сумме на прочие доходы организации - покупателя.

Нематериальные активы принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая определяется на дату принятия объекта к учету в следующем порядке:

- при покупке – как сумма фактически произведенных расходов на приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию;
- при безвозмездном получении - по текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету;

- в случае создания на предприятии - как сумма фактически произведенных расходов на приобретение и доведение до состояния, пригодного к использованию;
- для объектов, полученных в счет вклада в уставный капитал, в оценке, согласованной учредителями;
- для объектов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами (мена), по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче.

После принятия объекта к учету, изменение первоначальной стоимости НМА возможно при переоценке или обесценении.

В бухгалтерском балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости (разница между первоначальной стоимостью объекта и его амортизацией).

Единицей учета НМА является инвентарный объект - совокупность прав, возникающих из одного правоустанавливающего документа. В качестве единого может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности.

4.3. Отражение движения НМА на счетах.

Синтетический учет нематериальных активов ведется на счете 04 «Нематериальные активы»; начисления амортизации может быть организовано на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Детализация аналитического учета должна быть по видам и объектам нематериальных активов.

Нематериальные активы поступают в организацию следующим образом:

- в результате осуществления долгосрочных инвестиций (приобретение или создание);
- в счет вклада в уставный капитал;
- по договору дарения;
- для осуществления совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- по договору доверительного управления и пр.

Организация может создать нематериальный актив собственными силами или путем привлечения другой организации, а также приобрести исключительные права у правообладателя по договору об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации.

Для формирования фактической (первоначальной) стоимости нематериальных активов используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Приобретение нематериальных активов»). По дебету счета отражаются стоимость приобретения (расходы на создание), а также

дополнительные затраты, необходимые для обеспечения условий для использования актива в запланированных целях. По кредиту счета отражается принятие нематериальных активов к учету.

Для учета нематериальных активов используется унифицированная форма Карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1). Карточка ведется в бухгалтерии на каждый объект, заполняется в одном экземпляре и содержит информацию об основных показателях и характеристиках объекта. Прочие документы, необходимые для учета нематериальных активов, организация разрабатывает самостоятельно с учетом требований, предъявляемых к первичным документам.

Принятие НМА к учету производится на основании следующих первичных документов: договоров (учредительских, лицензионных, авторских, на выполнение НИОКТР, об уступке патентов, товарных знаков и пр.); свидетельств о регистрации прав на объект; актов приемки-передачи; актов экспертной оценки с указанием рыночной стоимости и др.

Записи на счетах и порядок оценки поступления НМА иллюстрирует Таблица. 4.4.

Погашение стоимости НМА со сроком полезного использования, который можно определить производится ежемесячно путем начисления амортизации, одним из следующих способов:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Таблица 4.4.

Учет поступления нематериальных активов.

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	К
1. Поступление при приобретении:		
на сумму покупной цены НМА	08	76
на сумму НДС, предъявленного продавцом	19	76
на сумму доп. расходов (например, по регистрации прав)	08	76
НДС предъявлен бюджету к вычету	68	19
НМА приняты к учету	04	08
2. Поступление при создании собственными силами:		
на сумму понесенных расходов	08	10, 70, 69, 76…

НМА приняты к учету	04	08
3. Поступление в счет вклада в уставный капитал:		
на сумму согласованной учредителями оценки НМА	08	75-1
на сумму НДС, восстановленного передающей стороной	19	83
на сумму доп. расходов (например, по регистрации прав)	08	76
НМА приняты к учету	04	08
4. Поступление по договору дарения:		
на сумму рыночной стоимости НМА	08	91-1
НМА приняты к учету	04	08
5. Поступление по договору простого товарищества:		
на сумму согласованной товарищами оценки НМА	08	80
6. Формирование деловой репутации у покупателя:		
на сумму положительной деловой репутации	04	76
на сумму чистых активов	счета учета активов	76
7. Поступление по договору доверительного управления имуществом:	04 79-3	79-3 05

Срок полезного использования в месяцах устанавливается организацией самостоятельно, исходя из периода времени, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды, или срока действия прав организации на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации и периода контроля над активом.

Амортизационные отчисления по НМА начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия его к учету, и прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания с бухгалтерского учета этого объекта. В течение срока использования НМА начисление амортизации не приостанавливается.

Положительная деловая репутация амортизируется 20 лет линейным способом.

Организация должна ежегодно проверять необходимость уточнения способа начисления амортизации. В случае существенного изменения расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, способ начисления амортизации должен быть, соответственно, изменен.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования не амортизируются. Но ежегодно производится проверка возможности определения срока полезного использования.

Таблица 4.2. иллюстрирует порядок отражения начисления амортизации НМА

Таблица 4.2.

Корреспонденция счетов по начислению амортизации НМА.

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	К
Начислена амортизация по объектам НМА, используемым:		
в основной деятельности	20, 23, 25, 26, 29 и 44	05 или 04
в прочей деятельности	91-1	05 или 04
в капитальном строительстве	08	05 или 04
Начислена амортизация положительной деловой репутации	26	04

Организация может не чаще одного раза в год на начало отчетного года переоценивать группы однородных объектов НМА по текущей рыночной стоимости. В последующем они переоцениваются регулярно.

Текущая рыночная стоимость – это сумма, которая может быть получена при продаже, может определяться на основе экспертных оценок.

Переоценка НМА производится путем пересчета их остаточной стоимости. Результаты переоценки отражают в балансе на начало отчетного года и не включают в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрывают в пояснительной записке к отчетности предыдущего отчетного года.

Сумма дооценки результате переоценки зачисляется в добавочный капитал. Сумма дооценки, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета прочих расходов, списывается со счета 91.

Сумма уценки относится на 91/2. Сумма уценки относится в уменьшение добавочного капитала организации, если он сформирован при дооценке, проведенной в предыдущие периоды. Превышение суммы уценки над суммой дооценки, отражается в общем порядке.

При выбытии объекта, по которому сформирован добавочный капитал, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала на нераспределенную прибыль.

Порядок отражения результатов переоценки НМА приведен в Таблице 4.3.

Таблица 4.3.

Учет результатов переоценки НМА.

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
Отражена дооценка НМА		
первоначальной стоимости	04	83
амортизации	83	05
Отражена дооценка ранее уцененных НМА		
в размере предшествующей уценки	04 и 91/2	91/1 и 05
сверх суммы предшествующей уценки	04 и 83	83 и 05
Отражена уценка НМА		
первоначальной стоимости	91/2	04
амортизации	05	91/1
Отражена уценка ранее дооцененных НМА		
в размере предшествующей дооценки	83 и 05	04 и 83
сверх суммы предшествующей дооценки	91/2 и 05	04 и 91/1

В учете может быть отражено обесценение НМА в соответствии с правилами МСФО.

Нематериальные активы, которые отчуждаются или не способны приносить экономические выгоды в настоящем и будущем, подлежат списанию. Случаи списания НМА:

- окончание срока действия права на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- окончание использования вследствие морального устаревания;
- передача по договору об отчуждении исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации (продажа);
- переход исключительного права к другим лицам без оплаты (безвозмездная передача);
- внесение в уставный капитал других организаций;
- договор мены;
- вклад в совместную деятельность;
- передача в доверительное управление.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете как прочие расходы (доходы) на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в том отчетном периоде, к которому они относятся. По дебету счета отражается остаточная стоимость нематериального актива и другие расходы, связанные со списанием, по кредиту - поступления от передачи по договору об отчуждении исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации. Выбытие объекта при передаче оформляется актом приемки-передачи. При списании - оформляется акт о списании. Бухгалтерские записи, отражающие выбытие НМА приведены ниже.

Организация может приобрести право использования нематериального актива (кроме права пользования наименованием места происхождения товара) у правообладателя на основе лицензионных договоров, договоров коммерческой концессии и других с условием сохранения исключительных прав на НМА у правообладателя. Нематериальные активы, полученные в пользование, учитываются на забалансовых счетах в оценке, согласованной в договоре.

Таблица 4.4.

Отражение списания НМА.

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	**К**
Списание:		
списывается начисленная амортизация (при использовании счета 05 для начисления амортизации)	05	04
списывается остаточная стоимость НМА	91-2	04
Реализация (продажа) прав:		
отражена задолженность покупателя	62	91-1
списывается начисленная амортизация (при использовании счета 05 для начисления амортизации)	05	04
списывается остаточная стоимость НМА	91-2	04
начислен НДС	91-2	68
отражены дополнительные расходы на продажу	91-2	70, 69, 76 …
Передача в уставный капитал:		
списывается начисленная амортизация (при использовании счета 05 для начисления амортизации)	05	04
списывается остаточная стоимость НМА	58	04

восстановлен НДС	91	68
Передача по договору дарения:		
списывается начисленная амортизация (при использовании счета 05 для начисления амортизации)	05	04
списывается остаточная стоимость НМА	91-2	04
восстановлен НДС	91-2	68
Списание выявленной при инвентаризации недостачи:		
списывается начисленная амортизация (при использовании счета 05 для начисления амортизации)	05	04
списывается остаточная стоимость НМА	94	04
списана на виновное лицо сумма недостачи	73-2	94
списана сумма недостачи, если виновное лицо не установлено	91-2	94

Платежи за приобретение права пользования НМА могут производиться в виде фиксированной суммы или периодических платежей. Начисление амортизации по НМА, переданным в пользование, производится правообладателем при сохранении им исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности. Пользователь включает периодические платежи (роялти) в текущие расходы, а фиксированный разовый платеж отражает в учете как расходы будущих периодов, списывая затраты равномерно в течение периода действия лицензионного договора.

Правообладатель отражает доходы и расходы по операциям, связанным с предоставление права на использование НМА любым из вариантов:

- если предоставление прав является одним из обычных видов деятельности, то сумма платежей за предоставленное право является выручкой от продажи и отражается на счете 90 «Продажи», а начисление амортизации на счетах учета расходов по обычным видам деятельности (вариант 1);
- если предоставление прав не является обычным видом деятельности, то сумма платежей за предоставленное право учитывается в составе прочих доходов по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а начисленная амортизация в составе прочих расходов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (вариант 2).

Таблица 4.5.

Учет операций по приобретению неисключительных прав использования НМА.

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
Правообладатель:		
Передано право пользования НМА	04 сбсч «НМА, переданные в пользование»	04
Начислены роялти за переданное право пользования НМА вариант 1 - вариант 2 - начислен НДС -	 62 62 90-3 или 91-2	 90 91-1 68
Получен фиксированный разовый платеж за переданное право – начислен НДС –	51 90 или 91-2	90 или 91-1 68
Пользователь:		
Приобретено право пользования НМА	012 «НМА, полученные в пользование»	
Начислены роялти за право пользования - Отражен предъявленный НДС -	26 19	60 60
Начислен фиксированный разовый платеж за право пользования - Отражен предъявленный НДС -	97 19	60 60

4.4. Отражение информации о НМА в финансовой отчетности.

В финансовой отчетности (в бухгалтерском балансе и пояснениях) отражают информацию о НМА в следующем разрезе:

- первоначальная или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного периода;
- стоимость выбывших и поступивших НМА;
- сумма начисленной амортизации за отчетный период;
- первоначальная или текущая рыночная стоимость НМА с неопределенным сроком полезного использования;
- стоимость переоцененных НМА, их первоначальная стоимость, суммы дооценки и уценки;
- стоимость НМА, по которым был признан убыток от обесценения;

- наименования объектов с полностью погашенной стоимостью.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

В учетной политике и в информации об учетной политике в финансовой отчетности раскрывают:

- способы оценки НМА, приобретенных не за денежные средства;
- сроки полезного использования НМА;
- способы определения амортизации НМА, включая коэффициент, используемый при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- случаи изменения сроков полезного использования НМА;
- случаи изменения способов определения амортизации НМА.

4.5. Вопросы для самоконтроля.

1. Укажите счет, на котором отражается законченный результат НИОКР:
   - счет «Основные средства»;
   - счет «Нематериальные активы»;
   - счет «Вложения во внеоборотные активы».
2. Списание сформированной первоначальной стоимости объектов нематериальных активов при их вводе в эксплуатацию отражается записью:
   - дебет счета «Нематериальные активы» - кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
   - дебет счета «Нематериальные активы» - кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
   - дебет счета «Нематериальные активы» - кредит счета «Вложения во внеоборотные активы».
3. Расходы по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР) учитываются на специально предназначенном для этого субсчете к счету:
   - «Общехозяйственные расходы»;
   - «Нематериальные активы»;
   - «Вложения во внеоборотные активы».
4. Активы, которые принимаются к учету в качестве НМА, должны:
   - не иметь материально-вещественной структуры;
   - быть идентифицируемыми;
   - использоваться в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- использоваться свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предназначаться для последующей перепродажи;
- приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- сопровождаться документами, подтверждающими существование и самого актива, и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности;
- единовременно соответствовать всем вышеперечисленным условиям.

5. В бухгалтерском учете и отчетности НМА могут оцениваться:
   - по первоначальной стоимости;
   - по остаточной стоимости;
   - по первоначальной и остаточной стоимости.
6. Первоначальная стоимость нематериальных активов - это:
   - стоимость, по которой они принимаются к бухгалтерскому учету;
   - часть первоначальной стоимости, которая не перенесена на издержки обращения и производства или на иной источник покрытия стоимости объектов.
7. Остаточная стоимость нематериальных активов - это:
   - стоимость, по которой они принимаются к бухгалтерскому учету;
   - часть первоначальной стоимости, которая не перенесена на издержки обращения и производства или на иной источник покрытия стоимости объектов.
8. Под инвентарным объектом (единицей учета) НМА понимается:
   - объект, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
   - совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п. на объект, выполняющий самостоятельную функцию в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо используемый для управленческих нужд организации;
   - совокупность указанных выше определений.

9. Отражение в бухгалтерском учете амортизации нематериальных активов может осуществляться:
   - накоплением соответствующих сумм на отдельном счете;
   - уменьшением первоначальной стоимости объекта;
   - обоими способами.

10. Отражение в бухгалтерском учете начисления амортизации НМА, используемых в управлении организацией, способом накопления соответствующих сумм на отдельном счете осуществляется записью:

- дебет счета «Общехозяйственные расходы» - кредит счета «Амортизация нематериальных активов»;
- дебет счета «Прочие доходы и расходы» - кредит счета «Нематериальные активы»;
- дебет счета «Общепроизводственные расходы» - кредит счета «Амортизация нематериальных активов».

11. Отражение в бухгалтерском учете начисления амортизации НМА, используемых в управлении организацией, способом уменьшения первоначальной стоимости объекта осуществляется записью:

- дебет счета «Общехозяйственные расходы» - кредит счета «Амортизация нематериальных активов»;
- дебет счета «Общехозяйственные расходы» - кредит счета «Нематериальные активы»;
- дебет счета «Общепроизводственные расходы» - кредит счета «Амортизация нематериальных активов».

12. Если организация для учета амортизации НМА использовала счет «Амортизация нематериальных активов», то суммы накопленной на нем амортизации, относящейся к выбывающему объекту, списываются записью:

- дебет счета «Амортизация нематериальных активов» - кредит счета «Нематериальные активы»;
- дебет счета «Прочие доходы и расходы» - кредит счета «Нематериальные активы»;
- дебет счета «Общехозяйственные расходы» - кредит счета «Амортизация нематериальных активов».

13. Если организация для учета амортизации НМА использовала способ уменьшения первоначальной стоимости объекта, то его остаточная стоимость при выбытии списывается записью:

- дебет счета «Амортизация нематериальных активов» - кредит счета «Нематериальные активы»;
- дебет счета «Прочие доходы и расходы» - кредит счета «Нематериальные активы»;
- дебет счета «Общехозяйственные расходы» - кредит счета «Амортизация нематериальных активов».

14. Нормы амортизационных отчислений по НМА определяются организацией:

- на основании нормативных документов;
- самостоятельно исходя из срока использования нематериального актива;

- самостоятельно исходя из срока использования нематериального актива, но не более срока действия организации.

15. В случае невозможности установления срока полезного использования НМА амортизация начисляется из расчета:
    - 10 лет;
    - 20 лет, но не более срока деятельности организации;
    - объект не амортизируется.
16. В составе нематериальных активов подлежит учету:
    - положительная деловая репутация;
    - отрицательная деловая репутация;
    - обе вышеперечисленные учетные категории.
17. Стоимость положительной деловой репутации амортизируется из расчета:
    - 10 лет.
    - 20 лет.
    - 20 лет, но не более срока деятельности организации.

4.6. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. ООО «Альфа» 25.10.20__ заключило договор с испытательной лабораторией ООО «Чистый мир» на выполнение работ по разработке технологических условий производства шампанского «На здоровье». Сумма контракта 218 000 рублей, в том числе НДС. 30.10.20__ перечислена предоплата исполнителю в сумме 70% контрактной стоимости.

Работы выполнены полностью и тех. условия получены по акту приема-передачи 25.11.20__.

Начало производства шампанского «На здоровье» - 03.03.20__г. Срок действия технологических условий предполагается 36 месяцев.

После реализации тестовой партии шампанского ООО «Альфа» приняло решение о снятии продукта с производства 05.06.20__г.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке и последующие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 2. ООО «Стрела» в январе 20__ года самостоятельно выполнило НИОКР. С февраля результаты НИОКР используются в работе отдела маркетинга. Период полезного использования результатов составляет 2 года. Затраты, которые Общество при этом понесло, составляют:

- материалы 120 000 руб.;
- амортизация оборудования и основных средств 5 000 руб.;
- заработная плата работников, исполнявших НИОКР, 73 000 руб.;

- взносы во внебюджетные фонды 22 000 руб.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 3. ООО «Альфа» 25.10.20__ заключило договор с дизайнерской фирмой ООО «Светлый мир» на выполнение работ по разработке товарного знака. Сумма контракта 118 000 рублей, в том числе НДС. 30.10.20__ перечислена предоплата исполнителю в сумме 50% контрактной стоимости. Работы выполнены полностью и получены по акту приема-передачи 25.11.20__.

26.11.20__ ООО «Альфа» заключила договор с юридической фирмой ООО «Колбаскин и партнеры» об оказании услуг по государственной регистрации исключительного права на товарный знак. Стоимость услуг 10 000 рублей. Стоимость государственной пошлины за регистрацию 2000 рублей. Предоплата услуг проведена полностью 27.11.20__. Госпошлина оплачена 27.11.20__. 27.12.20__ получено свидетельство о регистрации права и подписан акт выполненных работ. Свидетельство выдано сроком на 5 лет.

Амортизация товарного знака начисляется линейным методом. 03.03.20__ ООО «Альфа» приняло решение о продаже права на товарный знак по цене 590 000 тысяч рублей, в том числе НДС. Договор купли-продажи и Акт приема-передачи прав подписан 04.03.20__г. Стоимость услуг юридической фирмы по сопровождению сделки купли-продажи составляет 118 000 тыс. рублей.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 4. Организация "Альфа" заключила с научным учреждением договор на выполнение опытно-конструкторских работ с целью разработки образца нового изделия. Договорная стоимость работ составляет 400 000 руб. (НДС не облагается). Акт сдачи-приемки работ подписан в январе 2017 г. Использование образца нового изделия в производстве начато в феврале 2017 г. Срок использования результатов ОКР - два года.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке и последующие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 5. Организация "Бета" заключила с организацией "Гамма" договор на проведение опытно-конструкторских работ. В январе из-за того, что результат НИОКР оказался отрицательным, работы были прекращены. Организация "Бета" перечислила организации "Гамма" за фактически выполненный объем работ 350 000 руб.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке и последующие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Глава 5. Учет материально-производственных запасов.

5.1. Понятие, классификация, оценка материально-производственных запасов.

ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» определяет, что активы принимаются к учету в качестве материально- производственных запасов, в том случае если активы:

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

Таким образом в состав материально – производственных запасов включаются материалы, составляющую основу вырабатываемой продукции предприятия; товары, приобретенные или переданные от других юридических или физических лиц с целью их перепродажи, а также непосредственно готовая продукция, которая представляет конечный результат производственной деятельности предприятия, направленный в конечном итоге на получение прибыли. Следует обратить внимание, что остатки незавершенного производства не относятся к материально-производственным запасам, при этом они включаются в данные по строке «Запасы» основной формы отчетности бухгалтерского баланса.

Единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п. в зависимости от характера деятельности организации.

В зависимости от назначения и роли в производственном цикле материально-производственные запасы классифицируются по следующим признакам:

- Сырье и материалы;
- Покупные полуфабрикаты;
- Топливо;
- Тара и тарные материалы;
- Запасные части;
- Возвратные отходы;
- Прочие материалы;
- Инвентарь и хозяйственные принадлежности;
- Специальная оснастка и спецодежда.

Сырье и основные материалы являются предметами труда и составляют материальную (вещественную) основу вырабатываемой продукции или являются необходимыми компонентами ее изготовления. Сырьем называют продукцию сельского хозяйства, добывающей промышленности (зерно, хлопок,

уголь, и т.п.), материалами - продукцию обрабатывающей промышленности (ткань, мука и т.п.).

Вспомогательные материалы необходимы для хозяйственных нужд, технологических целей, для улучшения качественных характеристик готовой продукции и придания ей законченного вида (лакокрасочные материалы и др.).

Топливо предназначается для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления производственных зданий.

Запасные части служат для ремонта и замены оборудования и транспортных средств (автомобильные шины и др.).

Тара и тарные материалы - предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики и коробки).

Покупные полуфабрикаты - это продукция других организаций, которая требует затрат по дальнейшей обработке или сборке и входит в материальную основу вырабатываемой продукции.

Возвратные отходы производства - это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе производства продукции и полностью или частично утратившие потребительские свойства исходных сырья и материалов.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности необходимы для сопровождения производственного процесса. К ним относятся: офисная мебель, средства связи (телефоны), средства видеонаблюдения, канцелярские принадлежности.

Специальная одежда представляет собой средства индивидуальной защиты работников, занятых на работе с вредными и (или) опасными условиями труда. Обеспечение сотрудников спецодеждой является обязанностью, а не правом организации, и установлено действующим трудовым законодательством. К спецодежде могут относиться следующие виды имущества: специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, различная обувь (например, электростатические сандалии), рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы. Необходимо отметить различие в понятиях специальной одежды и форменной одежды. Форменная одежда является либо обязательным элементом (требование контролирующих органов), либо порядок ее применения, утверждается внутренним нормативным актом. В любом случае, она не является средством индивидуальной защиты работника. Существенное отличие состоит и в том, что форменная одежда может передаваться в собственность работнику с последующим удержанием НДФЛ с заработной платы работника.

Для учета материалов используется ряд унифицированных форм первичной учетной документации:

- Карточка учета материалов (форма № М -17). Карточка заполняется на каждый номенклатурный номер. Содержит данные по учету движения материалов на складе по сортам, видам и размерам.

- Доверенность (форма № М - 2), приходный ордер склада (форма № 4), акт о приемке материалов (форма № 7). Данные формы заполняются при поступлении материалов. Приходный ордер составляется, если материалы поступают от поставщиков и нет никаких расхождений по количеству, качеству и ассортименту с данными сопроводительных документов. Акт составляется в случае имеющихся расхождений. Доверенность выдается доверенному лицу организации для получения материальных ценностей непосредственно у поставщика.

- Лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма М-11), накладная на отпуск материалов на сторону (форма М-15) используются для учета отпуска материалов со склада. Лимитно-заборная карта (в пределах лимита) и требование-накладная для движения материальных ценностей между структурными подразделениями организации, накладная на отпуск материалов на сторону для учета материальных ценностей, отпущенных сторонним организациям.

Материалы принимаются к учету по фактической себестоимости их приобретения. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

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

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

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

- транспортно-заготовительные расходы. К транспортно-заготовительным расходам относятся: транспортные расходы по доставке материалов до места их использования, расходы по страхованию, командировочные расходы доверенного лица, приобретающего материалы непосредственно у поставщика, затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации;

- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов;

- проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов;

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов:

5.2. Учет движения материально-производственных запасов на счетах.

Синтетический учет заготовления и приобретения материалов ведется на счете 10 «Материалы» или с использованием 15 счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

На счете 10 «Материалы» учет ведется либо по фактической себестоимости, либо по учетным ценам (при невозможности определить фактическую себестоимость материалов в момент их поступления). В качестве учетной цены используются договорные цены поставщиков, средняя цена по данным материалам на начало отчетного периода и др. Способ учета материальных ценностей при их заготовлении и приобретении должен быть отражен в учетной политике.

Если учет организован с применением 15 счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей», то дополнительно используется счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Данный счет предназначен

для учета отклонений фактической себестоимости материалов от их стоимости, рассчитанной по учетным ценам.

Учет и порядок оценки поступления материалов иллюстрирует Таблица 5.1.

Таблица 5.1

Учет поступления материалов.

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	**К**
1. ***Поступление при приобретении с использованием 10 счета «Материалы» за плату:***		
Приняты к учету материалы, поступившие на склад от поставщиков	10	60
На сумму НДС, предъявленного поставщиком	19	60
Учтены транспортно-заготовительные расходы по доставке материалов	10	76
Учтен НДС на стоимость транспортно-заготовительных расходов	19	76
НДС предъявлен бюджету к вычету	68	19
Оплата материалов и транспортных расходов с расчетного счета	60, 76	51
2. ***Поступление при приобретении с использованием 15 счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» за плату:***		
Приняты к учету материалы, поступившие на склад от поставщиков	15	60
На сумму НДС, предъявленного поставщиком	19	60
Учтены транспортно-заготовительные расходы по доставке материалов	15	76
Учтен НДС на стоимость транспортно-заготовительных расходов	19	76
НДС предъявлен бюджету к вычету	68	19
Оплата материалов и транспортных расходов с расчетного счета	60, 76	51
Оприходованы материалы по учетным ценам	10	15
Определено отклонение фактической стоимости материалов от их стоимости по учетным ценам (разница дебетового и кредитового оборота по счету 15 за отчетный период)	16 (15)	15 (16)
Отпущены материалы в основное производство по учетным ценам	20	10
Списаны отклонения фактической стоимости материалов от их стоимости по учетным ценам пропорционально стоимости материалов отпущенных в производство, согласно проценту отклонений; $\textbf{откл} = (O_{нм} + O_{м}) / (M_{нм} + M_{м})$	20	16

3. Поступление при создании собственными силами:		
Приняты к учету материалы, изготовленные собственными силами организации	10	20, 23…
4. Поступление материалов в счет вклада в уставный капитал:		
Оприходованы материалы, полученные от учредителей в счет вклада в уставный капитал	10	75-1
5. Поступление по договору дарения:		
Оприходованы безвозмездно полученные материалы	10	98
6. Поступление по итогам инвентаризации:		
Поступили материалы по итогам инвентаризации	10	91

Примечание:

1. $О_{нм}$ - отклонения в стоимости материалов на начало месяца;
2. $О_{м}$ - отклонения в стоимости материалов за отчетный период (месяц);
3. $М_{нм}$ - стоимость материалов по учетным ценам на начало месяца;
4. $М_{м}$ - стоимость поступивших материалов по учетным ценам в течение отчетного периода (месяца);

$_{откл}$ - процент отклонений.

Пример учета поступления материалов с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» за плату.

Учетной политикой предприятия предусмотрено поступление материалов отражать с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В феврале в организацию поступили документы от поставщика на приобретаемые материалы. Согласно расчетным документам стоимость приобретаемых материалов 47 200 (в т. ч. НДС 7 200 руб.) Учетная стоимость материалов 35 000 руб. Материалы полностью оплачены в феврале.

В марте поступили документы от транспортной организации на сумму 5 900 руб. (в т. ч. НДС 900 руб.) Отпущено в производство по учетной стоимости 36 500 руб. Отклонения в стоимости материалов на начало месяца между фактической себестоимостью и учетной стоимостью материалов - 5 000 руб. Учетная стоимость материалов на складе на начало месяца - 15 000 руб.

Составить бухгалтерские проводки по поступлению материалов.

Решение.

В феврале:

1. На сумму стоимости материалов согласно документам поставщика

Д15 - 40 000 руб.

Д19 - 7 200 руб.

К 60 - 47 200 руб.

Счет поставщика оплачен полностью

Д 60 - 47 200 руб.

К 51 - 47 200 руб.

Материалы оприходованы после их фактического получения

Д 10 - 35 000 руб.

К 15 - 35 000 руб.

В марте:

1. Акцептован счет транспортной организации

Д 15 - 5 000 руб.

Д19 - 900 руб.

К 60 5 900 руб.

Отпущены материалы в производство по учетной стоимости

Д 20 - 36 500 руб.

К 10 - 36 500 руб.

Списаны отклонения на сумму разницы между фактической себестоимостью приобретенных материалов и их стоимостью по учетным ценам

Д 16 - 10 000 руб.

К 15 - 10 000 руб.

Списываются отклонения фактической себестоимости израсходованных материалов от их стоимости по учетным ценам на производство продукции

Д 20 - 10 950 руб.

К 16 - 10 950 руб.

% откл = ($О_{нм}$+ $О_м$) / ($М_{нм}$ + $М_м$) = (5 000+ 10 000) / ((15 000 + 35 000) х

Сумма отклонений, приходящаяся на израсходованные материалы

36 500 х 30% / 100% = 10 950 руб.

5.3. Методы оценки материалов при отпуске их в производство.

Метод оценки материалов по средней себестоимости наиболее распространен. Существенным недостатком этого метода является невозможность определения средней цены в момент отпуска материалов в производство в течении отчетного периода.

Таблица 5.2.

Методы оценки материалов при отпуске их в производство.

Метод оценки	Способ оценки материалов
По себестоимости каждой единицы	Данный способ оценки применяется для уникальных видов материалов (драгоценные материалы, камни и др.)
По средней себестоимости	**Средняя себестоимость единицы материалов,** по которой они списываются в производство в течение месяца, определяется по формуле $$СЦ = \frac{О_н + П}{К_н + К_п}$$ где СЦ – средняя себестоимость материалов; $О_н$ – фактическая себестоимость остатка материалов на начало месяца; П – фактическая себестоимость поступивших за месяц материалов; $К_н$ – количество материалов на начало месяца; $К_п$ – количество поступивших за месяц материалов. При этом фактическая себестоимость остатка материалов на конец месяца определяется по формуле $О_к = СЦ * К_{ост}$, где $О_к$ – фактическая себестоимость остатка материалов на конец месяца; $К_{ост}$ – количество материалов, числящихся на конец месяца в остатке.
По методу ФИФО (FIFO)	Запасы, отпускаемые первыми в производство, должны быть оценены по стоимости материалов первых по времени приобретения с учетом остатков материалов, числящихся на начало месяца

С точки зрения повышения результативности деятельности организации (максимизации прибыли) в условиях повышения цен на приобретаемые товары более предпочтительным является способ ФИФО, так как в условиях роста цен оценка запасов при выбранном способе будет минимизирована. При падении цен - наоборот, будет наблюдаться эффект ликвидации ФИФО.

Пример определения стоимости материалов по способу ФИФО:

Таблица 5.3.

Исходные данные:

Показатели	Количество единиц	Цена единицы	Сумма
Остаток материала на начало месяца	300	7	2 100
Поступило в течение месяца:			
первая партия:	200	8	1 600
вторая партия:	200	9	1 800
третья партия:	100	10	1 000
Итого поступило:	500	27	4 400
Сумма	800		6 500
Отпущены материалы в производство	600		4 600
Остаток материалов на складе	200		1 900

Стоимость материалов, списанных в производство:
(300 х 7) + (200 х 8) + (100 х 9) = 4 600 у.е.
Себестоимость остатка равна: (100 х 9) + (100 х 10) = 1 900 у. е

5.4. Учет материалов при их выбытии.

Материалы выбывают при их продаже, передаче в качестве вклада в уставный капитал, безвозмездной передаче, по итогам инвентаризации и др.

Бухгалтерские записи, отражающие выбытие материалов приведены ниже.

Таблица 5.4

Отражение списания материально-производственных запасов.

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
1. Списание:		
Списывается стоимость реализованных материалов	91-2	10
2. Реализация (продажа) :		
отражена задолженность покупателя	62	91-1
начислен НДС	91-2	68

отражены дополнительные расходы на продажу	91-2	70, 69, 76 …
Определен финансовый результат выбытия: Прибыль Убыток	 91-9 99	 99 91-9
3. Инвентаризация:		
Списана сумма недостачи материалов	94	10
Учтена задолженность работника по возмещению материального ущерба в размере учетной стоимости материалов	73-2	94
Учтена задолженность работника по возмещению материального ущерба в размере разницы между рыночной стоимостью материалов и их учетной стоимостью.	73-2	98-4
Удержана сумма недостачи из заработной платы работника, возмещающего ущерб (внесены наличные средства в кассу)	70, 50	73-2
Учтен доход текущего периода	98-4	91-1

5.5. Отражение информации о материально-производственных запасах в финансовой отчетности.

В финансовой отчетности (в бухгалтерском балансе и пояснениях) отражают информацию о материально–производственных запасах в следующем разрезе:

- способы оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
- последствия изменений способов оценки материально-производственных запасов;
- стоимость материально-производственных запасов, переданных в залог;
- величина и движение резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей отражается записью Д 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей», К 91-2 «Прочие доходы и расходы». В течение отчетного года при выбытии материалов или увеличении их стоимости до текущей рыночной стоимости делается следующая запись Д 14 «Резерв под снижение стоимости материальных ценностей», К91-2 «Прочие доходы и расходы».

Следует отметить, что создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей является обязанностью организации, а не ее правом, т. к. создание резерва позволяет дать справедливую оценку стоимости материальных запасов. Организации, ведущие упрощенный способ ведения бухгалтерского учета, вправе не создавать резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

5.6. Вопросы для самоконтроля.

2. Укажите счет, на котором ведется учет материально-производственных запасов:

- счет «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- счет «Нематериальные активы»;
- счет «Материалы».

2. Какие активы принимаются к учету в качестве материально-производственных запасов, согласно ПБУ 5 /01?

3. Каким образом определяется результат от выбытия материалов:

- дебет счета «Прочие доходы и расходы» - кредит счета «Прибыли и убытки»;
- дебет счета «Прибыли и убытки» - кредит счета «Прочие доходы и расходы»;
- дебет счета «Прочие доходы и расходы» - кредит счета «Нераспределенная прибыль».

4. Перечислите затраты, относимые к фактической себестоимости материалов, приобретаемых за плату.

5. Какие два метода учета материалов применяются при их заготовлении и приобретении?

6. Какие методы оценки материалов при их выбытии существуют?

7. Как определяется фактическая себестоимость материалов, полученных безвозмездно?

8. Почему организация использует учетные цены материалов?

9. Как организуется учет поступления материалов с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»?

10. Отражение в бухгалтерском учете отклонений в стоимости материальных ценностей осуществляется записью:

- кредит счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» - дебет счета «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- дебет счета «Материалы» - кредит счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- дебет счета «Заготовление и приобретение материальных ценностей» - кредит счета «Прочие доходы и расходы».

11. Как оформляются в учете результаты инвентаризации материально-производственных запасов?

12. Какие методы оценки материалов при их выбытии вы знаете?

13. В каких случаях создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей?

14. Могут ли быть включены в первоначальную стоимость материалов вознаграждения посредническим организациям?

15. Какими первичными документами оформляется учет материалов на складах и в бухгалтерии?

16. В состав материально-производственных запасов входят:

- микрофоны;
- фурнитура;
- руда.

17. Включается ли НДС в стоимость материально-производственных запасов?

5.7. Задачи для самоконтроля

Задача 1. Учетной политикой предприятия предусмотрено поступление материалов отражать без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». В марте в организацию поступили документы от поставщика на приобретаемые материалы. Согласно расчетным документам стоимость приобретаемых материалов 23 600 руб. (в т. ч. НДС 3 600 руб.). Материалы полностью оплачены в марте. В марте поступили документы от транспортной организации на сумму 2 360 руб. (в т. ч. НДС 360 руб.). Отпущено в производство по учетной стоимости 30 500 руб. Согласно учетной политике организации в качестве учетных цен приняты договорные цены. Отклонения в стоимости материалов на начало месяца между фактической себестоимостью и учетной стоимостью материалов - 5000 руб. Учетная стоимость материалов на складе на начало месяца - 15 000 руб. Составить бухгалтерские проводки по поступлению материалов.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 2. Организация «Маяк» в марте 2017 г. Получила в подарок хозяйственный инвентарь стоимостью 30 000 руб.

Отразить операции на счетах бухгалтерского учета.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 3. На основании решения суда с работника предприятия за нанесенный ущерб имуществу предприятия удержано из заработной платы 15 000 руб. Стоимость материальных ценностей по итогам инвентаризации составила 18 000 руб. Отразить операции на счетах бухгалтерского учета

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Глава 6. Учет расчетов с персоналом.

6.1. Формы и системы оплаты труда работников.

Основным нормативно-правовым документом, регулирующим подходы к организации оплаты труда работников, является Трудовой кодекс РФ (197-ФЗ от 30.12.2001). Он определяет права и обязанности работников и работодателей, порядок заключения трудовых договоров, систему гарантий и компенсаций работникам и т.д. Работающими по трудовым договорам являются (ч. 5 ст. 2 Закона N 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»):

- лица, заключившие в установленном порядке трудовой договор, со дня, с которого они должны были приступить к работе;

- лица, фактически допущенные к работе в соответствии с трудовым законодательством до оформления трудового договора.

В соответствии с ТК РФ заработная плата – это вознаграждение за труд, в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества, условий работы, а также компенсационные выплаты и стимулирующие выплаты.

Системы оплаты труда у определенного работодателя включают:

- тарифные ставки - фиксированный размер оплаты труда за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени;
- оклады - фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение обязанностей определенной сложности за календарный месяц;
- системы компенсаций доплат и надбавок;
- системы стимулирующих выплат и вознаграждений;
- системы премирования.

Системы оплаты труда устанавливаются:

- трудовыми договорами
- коллективными трудовыми договорами,
- коллективными трудовыми соглашениями,
- локальными нормативными актами
- иными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

В литературе выделают несколько систем оплаты труда. Это тарифная система, дифференцирующая оплату труда в зависимости от сложности и условий, квалификации и качества работы и включающая повременную (простая или повременно-премиальная), сдельную (простая; сдельно-премиальная; сдельно-прогрессивная; косвенно-сдельная) и бестарифная, определяющая зависимость оплаты труда работника от конечных результатов деятельности подразделения или от объема средств, направляемых на оплату труда администрацией.

Порядок выплаты заработка определяется положениями ТК РФ и имеет ряд общих важных особенностей, а именно:

- заработок выплачивается не реже, чем каждые полмесяца;
- заработок выплачивается не позднее 15 календарных дней после окончания месяца;
- отпускные выплачиваются не позднее, чем за 3 дня до начала отпуска;
- при увольнении не оспариваемая часть заработка выплачивается в день увольнения;
- если в день увольнения работник не работал, то выплата при увольнении производится на следующий день после предъявления уволенным требования о расчёте.

Конкретные даты и способ (наличными или переводкам на карту) устанавливаются трудовым или коллективным договором либо локальным нормативным актом организации (например, правилами внутреннего трудового распорядка или положением об оплате труда).

Заработная плата выплачивается в двух формах: денежной и неденежной. При этом на выплату неденежной части заработка наложены строгие ограничения. Оплата в натуральной форме может быть произведена по письменному заявлению работника, но не более чем в размере 20% заработка.

Запрещена выплата в боннах, в купонах, расписками, долговыми обязательствами (векселем), спиртными напитками, наркотическими, ядовитыми, токсическими веществами, оружием и боеприпасами и т.д.

6.2. Основания и документальное оформление расчетов с персоналом по оплате труда.

Основанием для проведения любых расчетов с работниками является трудовой договор. Трудовой договор – это соглашение между работодателем и работником, в соответствии с которым работодатель обязуется предоставить работнику работу по обусловленной трудовой функции, обеспечить условия труда, предусмотренные трудовым законодательством …, своевременно и в полном размере выплачивать работнику заработную плату, а работник обязуется лично выполнять определенную этим соглашением трудовую функцию в интересах, под управлением и контролем работодателя, соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, действующие у данного работодателя.

В трудовом договоре указывают:

- фамилию, имя отчество работника и наименование работодателя (обязательно);
- место работы (если место не указано - предполагается, что работа осуществляется по месту заключения договора);
- дату начала работы (не указано, значит - с даты заключения договора);

- трудовую функцию или должность;
- права и обязанности работника;
- права и обязанности работодателя;
- компенсации и льготы;
- и т.д.

Трудовые договоры могут быть срочными (заключенными на определенный срок) и бессрочными (на неопределенный срок). Срочные трудовые договора заключают только в ряде случаев, оговоренных в ТК РФ, например, на время отсутствия постоянного работника, на время возникновения временных работ, на время сезонных работ, на время прохождения альтернативной службы, на время практики, стажировки, при работе на выборной должности.

Основными первичными документами по учету труда и заработной платы являются:

- приказы (о приеме на работу; об отпуске; о направлении в командировку; об увольнении и другие);
- штатное расписание;
- табель учета рабочего времени;
- наряд на сдельную работу;
- маршрутный лист;
- расчетная ведомость;
- расчетно-платежная ведомость;
- платежная ведомость и другие.

6.3. Доплаты и надбавки к заработной плате, оплата непроработанного времени.

Продолжительность рабочего в РФ дня установлена ТК РФ в статье 91: нормальная продолжительность – 40 часов в неделю.

Сокращенная продолжительность рабочего времени установлена для работников в возрасте до 16 лет -24 часа в неделю, от 16 до 18 лет - 35 часов в неделю, инвалидов I и II группы - 35 часов в неделю, работников, занятых на рабочих местах 3 и 4 степени вредности - сокращение на 4 и более часа. Продолжительность рабочего времени для учащихся до 18 лет в течение учебного года – это половина указанного выше норматива.

Неполное рабочее время работодатель обязан установить по заявлению для беременных женщин, единственного родителя ребенка до 14 лет (если ребенок инвалид – до 18 лет), ухаживающему за больным по медицинскому заключению.

Сверхурочная работа – это работа, производимая по инициативе работодателя за пределами нормального рабочего времени, с письменного

согласия работника. Не допускаются к сверхурочной работе беременные женщины, лица до 18 лет.

Максимальная продолжительность сверхурочной работы в год – 120 часов, при этом разрешено работать не более 4 часов в течение двух дней подряд. За первые 2 часа работы оплачивается полуторный размер заработка, за вторые 2 часа – двойной размер. Вместо доплат возможна компенсация сверхурочных временем отдыха, которое не может быть менее сверхурочной работы.

Законодательно предусмотрена доплата за работу в ночное время. Ночное время – это период с 22:00 часов до 6:00 часов утра. Продолжительность ночной смены сокращается на 1 час. К работе в ночное время не допускаются беременные женщины, инвалиды, работники до 18 лет. С письменного согласия работников возможна работа в ночное время для женщин, имеющих детей до 3 лет, родителей детей – инвалидов, лиц, ухаживающих за больными, одиноких родителей детей до 5 лет. Минимальная установленная доплата законом составляет 20%.

Доплата за работу в выходные и нерабочие праздничные дни составляет следующую величину: сдельщикам – двойные расценки, работающим по тарифным ставкам и окладу: дополнительная тарифная ставка сверх дневной, если работа осуществлялась в пределах месячной нормы рабочего времени, не меньше двух тарифных ставок, если работа велась сверх месячной нормы рабочего времени. По желанию работника выходной день оплачивается в однократном размере, но предоставляется неоплачиваемый день отдыха.

Работа во вредных и опасных условиях предусматривает минимальную доплату в размере 4% тарифной ставки или оклада. Оплата в местностях с особыми климатическими условиями включает процентные надбавки и/ или районные коэффициенты.

Оплата невыполнения нормы производится в следующем порядке: невыполнение норм по вине работодателя – не ниже среднего заработка, по независящим причинам – не менее 2/3 тарифной ставки оклада, по вине работника – из объема выполненной работы.

Оплата брака производится как за годные изделия, если брак произошел не по вине работника, если брак – по вине работника, то полностью забракованные изделия не оплачиваются, а частично годные оплачиваются в зависимости от степени годности.

Оплата простоя производится в следующем порядке: простой по вине работодателя оплачивается в размере не менее 2/3 среднего заработка, по независящим причинам – аналогично, по вине работника – не оплачивается.

Порядок бухгалтерского отражения начисленной заработной платы приведен в Таблице 6.1.

Таблица 6.1.

Учет начисления и выплаты заработной платы.

Содержание операции	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
1. Учет начисления и выплаты заработка в денежной форме.		
Выплачен аванс за 1 половину месяца	70	50 (51)
Начислена заработная плата за месяц	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44 и 91-1	70
Удержан НДФЛ с заработка	70	68
Выплачена зарплата	70	50 (51)
2. Учет начисления и выплаты заработка в натуральной форме.		
Начислена заработная плата за месяц	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44 и 91-1	70
Товары, готовая продукция, материалы выданы в счет заработной платы	70	90-1
Начислен НДС от реализации готовой продукции, товаров	90-3	68
Списана себестоимость готовой продукции, товаров, материалов	90-2	43, 41 и10

6.4. Оплата непроработанного времени: отпускные, пособие по временной нетрудоспособности.

В целях организации бухгалтерского учета заработную плату работников делят на основную – ту, которая начисляется и выплачивается за отработанное время, и дополнительную – выплачиваемую за неотработанное время. В соответствии со статьей 107 ТК РФ видами времени отдыха являются:

- перерывы в течение рабочего дня (смены);
- ежедневный (междусменный) отдых;
- выходные дни (еженедельный непрерывный отдых);
- нерабочие праздничные дни;
- отпуска.

Рассмотрим порядок предоставления и оплаты отпуска. Статья 115 ТК РФ определяет, что работникам предоставляются ежегодные отпуска с сохранением места работы (должности) и среднего заработка. Длительность отпуска – 28 календарных дней. Нерабочие праздничные дни, приходящиеся на период ежегодного основного или ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска, в число календарных дней отпуска не включаются.

В ряде случае работник имеет право на удлиненный отпуск. Это работник до 18 лет (31 календарный день, ст. 267 ТК РФ) и педагогические работники (ст. 334 ТК РФ, постановление Правительства – от 42 до 56 календарных дней).

В ряде случаем работнику предоставляется дополнительный отпуск. Это касается работников, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда (от 7 календарных дней), работников, имеющим особый характер работы, работников с ненормированным рабочим днем, работникам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, а также в других случаях (продолжительность устанавливается отельными правовыми актами).

Запрещено не предоставлять отпуск в течение двух лет подряд.

Право на использование отпуска в первый год работы возникает по истечении 6 месяцев с начала работы. До окончания этого срока предусмотрено право на использование отпуска работниками до 18 лет, перед отпуском по беременности и родам, усыновителям детей в возрасте до 3 месяцев. Очередность отпусков устанавливается по графику. Время отпуск продлевается на период временной нетрудоспособности, исполнения государственных обязанностей, в других случаях. Отпуск может быть использован по частям, при этом одна из частей не может быть меньше 14 календарных дней.

Порядок расчета среднего заработка в целях исчисления отпускных определяется в настоящее время Постановлением Правительства РФ от 24.12.2007 N 922 "Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы".

Расчет среднего заработка производится исходя из фактически начисленной заработной платы и фактически отработанного времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду отпуска. 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).

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

- за работником сохранялся средний заработок (например, за время отпуска, время нахождения в командировке, время исполнения государственных обязанностей);
- работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;
- работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;
- работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства.

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 (29,3).

В случае, когда месяц отработан не полностью, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму среднемесячного числа календарных дней (29,3), умноженного на количество полных календарных месяцев, и количества календарных дней в неполных календарных месяцах, которое считают путем деления среднемесячного числа календарных дней (29,3) на количество календарных дней этого месяца и умножения на количество календарных дней, приходящихся на время, отработанное в данном месяце.

Приведем пример. Воспользуемся следующими условиями. Работнику предоставляется очередной оплачиваемый отпуск продолжительностью 28 дней с 18 апреля 2017 г. Расчетный период - с 1 апреля 2016 г. по 31 марта 2017 г. С 8 июня по 6 июля 2016 г. работник был в отпуске, остальное время расчетного периода он работал. За этот период ему начислены: - зарплата и ежемесячные премии в общей сумме 450 000 руб.; - отпускные в сумме 34 000 руб.

Расчет. В расчетном периоде работник полностью отработал 10 месяцев: апрель, май, август - декабрь 2016 г., а также январь - март 2017 г. Каждый из этих месяцев признается равным 29,3 дня. В оставшихся 2 месяцах отработаны:

- в июне - 8 дней (с 1 по 7 июня, а также 12 июня - праздничный день, который не включается в дни отпуска). Для расчета отпускных количество дней в июне принимается равным 7,81 (8 дн. / 30 дн. x 29,3 дн.);

в июле - 25 дней (с 7 по 31 июля). Для расчета отпускных количество дней в июле принимается равным 23,63 (25 дн. / 31 дн. x 29,3 дн.).

Общее количество отработанных дней в расчетном периоде - 324,44 (10 мес. x 29,3 дн. + 7,81 дн. + 23,63 дн.).

База для расчета отпускных - 450 000 руб., так как отпускные в нее не включаются.

Средний дневной заработок - 1 387,01 руб. (450 000 руб. / 324,44 дн.).

Сумма отпускных - 38 836,28 руб. (1 387,01 руб. x 28 дн.).

При временной нетрудоспособности работнику выплачивается соответствующее пособие. По общему правилу пособие по временной нетрудоспособности положено лицам, работающим у работодателя по трудовому договору, включая совместителей (ст. 183 ТК РФ, п. 1 ч. 1 ст. 2, ч. 1 - 2.2 ст. 13 Закона N 255-ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»). Основанием для выплаты является больничный лист.

Пособие не выплачивается за календарные дни, которые приходятся на периоды (ч. 8 ст. 6, ч. 1 ст. 9 Закона N 255-ФЗ «Об обязательном социальном

страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»):

1) освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без, за исключением случаев утраты трудоспособности в период ежегодного оплачиваемого отпуска;

2) отстранения от работы, если за этот период не начисляется заработная плата;

3) заключения под стражу или административного ареста;

4) проведения судебно-медицинской экспертизы;

5) простоя.

Пособие исчисляется из расчета среднего заработка за расчетный период - последние два календарных года (730 дней), которые предшествовали году наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком. В том числе учитывается заработок, который был получен в эти два года у прежнего работодателя.

Средний заработок определяется из всех выплат и вознаграждений, которые были начислены в расчетном периоде и с которых уплачиваются страховые взносы в ФСС РФ. К выплатам, которые включаются в средний заработок, относятся:

- заработная плата;
- различные надбавки и доплаты;
- выплаты, связанные с условиями труда;
- премии и вознаграждения;
- другие выплаты.

Премии и вознаграждения при определении среднего заработка работника подлежат учету в соответствии с порядком, который иллюстрирует Таблица 6.2.

Таблица 6.2.

Порядок учета премий и вознаграждений при расчете пособия по временной нетрудоспособности.

Вид премии (вознаграждения)	Порядок учета
Ежемесячные премии и вознаграждения, выплачиваемые вместе с заработной платой данного месяца	Включаются в заработок того месяца, за который они начислены
Премии, вознаграждения по итогам работы за квартал, за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет, стаж работы, иные вознаграждения по итогам работы за год, единовременные премии за особо важное задание	В размере начисленных сумм в расчетном периоде

Если работнику в расчетном периоде увеличили размер заработной платы (перевели на другую работу с повышением оплаты труда), то данное изменение учитывается при определении среднего заработка со дня повышения заработной платы (со дня перевода).

Величина среднего заработка для каждого календарного года расчетного периода в целях расчета пособий ограничена. Она не может превышать предельный размер базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ на соответствующий календарный год.

В случае, если работник в расчетном периоде не имел заработка, его заработок за этот период в расчете за полный календарный месяц меньше минимального размера оплаты труда, работник имеет стаж работы менее 6 месяцев, то средний заработок, на основании которого рассчитываются пособия, принимается равным одному МРОТ, установленному на день наступления страхового случая.

При этом средний дневной заработок для расчета пособий в указанных случаях определяется по формуле:

МРОТ х 24 / 730, где МРОТ - минимальный размер оплаты труда на день наступления страхового случая.

Пособие по временной нетрудоспособности определяется из среднего заработка работника, для этого необходимо:

- определить заработок работника за расчетный период;
- рассчитать средний дневной заработок работника;
- исчислить размер дневного пособия работника;
- определить сумму пособия.

Дневное пособие рассчитывается путем умножения среднего дневного заработка на коэффициент.

Зависимость коэффициента от стажа работы приведена в Таблице 6.3

Таблица 6.3.

Влияние стажа работы на размер пособия по временной нетрудоспособности.

Страховой стаж работника	**Размер пособия**
8 лет и более	100 %
От 5 до 8 лет	80 %
до 5 лет	60 %

Страховой стаж складывается из периодов:

- работы по трудовому договору;
- государственной гражданской или муниципальной, военной и иной службы;
- иной деятельности, в течение которой гражданин подлежал обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством

Общую сумму пособия рассчитывают, как произведение дневного пособия по временной нетрудоспособности и числа календарных дней временной нетрудоспособности.

Приведем пример расчета пособия по временной нетрудоспособности, для чего воспользуемся следующими условиями.

Работник болел с 9 по 20 февраля 2017 г. При этом со 2 по 9 февраля он был в отпуске за свой счет. В организации он работает со 2 марта 2013 г. Согласно записям, в трудовой книжке с 9 августа 2011 г. по 20 февраля 2013 г. он работал в другой организации, до того нигде не работал.

Расчетный период для исчисления пособия - 2015 и 2016 гг. Предельная база для начисления взносов на социальное страхование в эти годы составляет: - в 2015 г. - 670 000 руб.; - в 2016 г. - 718 000 руб. Суммы выплат работнику, облагаемых взносами, составили: - за 2015 г. - 680 000 руб.; - за 2016 г. - 610 000 руб.

При расчете больничного надо учесть выплаты в общей сумме 1 280 000 руб.:

670 000 руб. за 2015 г. (680 000 руб.> 670 000 руб.);

610 000 руб. за 2016 г. (610 000 руб. <718 000 руб.).

Средний дневной заработок для оплаты пособия составит 1 753,42 руб. (1 280 000 руб. / 730 дн.).

Стаж работы Тимофеева Т.М. составил на момент болезни - 5 лет 5 месяцев. Пособие выплачивается в размере 80% среднего заработка.

Пособие оплачивается только за 11 дней болезни (с 10 по 20 февраля 2017 г.), так как время отпуска за свой счет не оплачивается.

Сумма пособия составит 15 430,10 руб. (1 753,42 руб/дн. х 80% х 11 дн.), из которых:

• 4 208,21 руб. (1 753,42 руб/дн. х 80% х 3 дн.) оплачивается за счет работодателя;

• 11 221,89 руб. (15 430,10 руб. - 4 208,21 руб.) - за счет ФСС.

Порядок отражения хозяйственных операций по начислению пособия по временной нетрудоспособности работнику на счетах бухгалтерского учета отражен в Таблице 6.4.

Таблица 6.4.

Учет пособия по временной нетрудоспособности.

Содержание операции	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет работодателя за первые 3 дня болезни	08, 20, 23, 25, 26, 29, 44 и 91-1	70
Начислено пособие по временной нетрудоспособности за счет ФСС	69	70
Удержан НДФЛ с пособия	70	68
Выплачено пособие	70	50 (51)

6.5. Удержания из заработной платы.

Порядок и ограничений удержаний из заработка работника регламентированы в статьях 137-138 ТК РФ. Согласно их содержанию, причинами удержаний, в том числе, могут быть:

- возмещение неотработанного аванса;
- невозвращённый аванс, выданный подотчётному лицу;
- счётные ошибки;
- увольнение до окончания года, в счёт которого получен отпуск.

Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 процентов, а в случаях, предусмотренных федеральными законами (ст. 107 УК РФ предусматривает удержания от заработка осужденных на их содержание от 50 до 75%; Закон 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» предусматривает удержание из доходов должника до 50%) - 50 процентов заработной платы, причитающейся работнику. Размер удержаний не может превышать 70 процентов в исключительных случаях: при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного здоровью другого лица, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением.

Записи, отражающие удержания из заработной платы, приведены в Таблице 6.5.

Таблица 6.5.

Учет удержаний из заработной платы.

Содержание операции	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Удержан НДФЛ с суммы заработка	70	68
Удержаны алименты с суммы заработка	70	76
Удержано возмещение недостач и хищений	70	73/2

Порядок расчета и удержания НДФЛ с сумм, выплаченных работникам, регламентируется положениями главы 23 НК РФ. Это прямой федеральный налог. Налогоплательщиками признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ. Налоговые резиденты - это лица, фактически находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Объектом налогообложения является доход, получаемый налогоплательщиком. В налоговую базу включаются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговые ставки различны для различных видов доходов и для отдельных групп налогоплательщиков (например, резидентов и нерезидентов РФ). Основной налоговой ставкой для доходов налоговых резидентов в форме заработной платы по трудовым договорам является ставка в 13%.

Организации – работодатели являются налоговым агентами по НДФЛ, на которых возложена обязанность по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет сумм налога.

Доход работника может быть уменьшен на сумму стандартных налоговых вычетов налогоплательщику - в зависимости от категории налогоплательщика в размере 500 и 3000 рублей за каждый месяц налогового периода, а также налогоплательщику, имеющему детей – от 1400 до 6000 рублей в зависимости от количества детей и состояния их здоровья.

Приведем пример расчета НДФЛ, воспользовавшись следующими условиями. Менеджеру организации "Старт" А.Ю. Конову начислена заработная плата за март 2017 г. в размере 20 000 руб. Сумма дохода нарастающим итогом за период с января по февраль составила 40 000 руб. С начала года удержан НДФЛ в размере 4836 руб. В январе и феврале А.Ю. Конову предоставлялся стандартный вычет на ребенка (1400 руб.). 19 марта А.Ю. Конов через кассу получил аванс в размере 10 000 руб. Заработная плата выплачена из кассы за счет

средств, полученных 4 апреля в банке на выплату заработной платы. Работник является налоговым резидентом РФ. На его иждивении находится один несовершеннолетний ребенок.

Доход нарастающим итогом в марте составил 60 000 руб. (40 000 руб. + 20 000 руб.).

Налоговая база с января по март составила 55 800 руб. (60 000 руб. - (1400 руб. х 3)).

Сумма НДФЛ, подлежащая удержанию из дохода работника при выплате заработной платы, составила 2418 руб. ((55 800 руб. х 13%) - 4836 руб.).

Заработная плата, подлежащая выплате работнику, составила 7582 руб. (20 000 руб. - 2418 руб. - 10 000 руб.).

При этом 2418 руб. (сумму удержанного НДФЛ) нужно перечислить в бюджет не позднее 4 апреля.

Последним днем марта в бухгалтерском учете отражены следующие операции (Таблица 6.6.).

Таблица 6.6.

Учет удержания НДФЛ.

Содержание операции	**ДЕБЕТ**	**КРЕДИТ**	**Сумма, руб.**
Расчетно-платежная ведомость. Работнику начислена заработная плата	44	70	20 000
Регистр налогового учета (налоговая карточка) Удержан НДФЛ из суммы заработной платы	70	68-НДФЛ	2 418
Приходный кассовый ордер, Выписка банка по расчетному счету Получены в кассу с расчетного счета средства на выплату заработной платы	50	51	20 000
Расчетно-платежная ведомость Выплачена заработная плата работнику	70	50	7 582
Выписка банка по расчетному счету, платежное поручение Перечислен в бюджет НДФЛ	НДФЛ 68	НДФЛ 51	2 418

6.6. Учет прочих расчетов с работниками организации.

Работники, которые получают от организации денежные средства (наличные или на корпоративных картах) для служебных нужд называются подотчетными лицами. Обычно средства выдают работникам на:

- командировочные расходы;
- представительские расходы;

- покупку товаров, работ и услуг;
- расходы экспедиций и геологоразведочных партий и т.д.

Основными документами, которые оформляют движение денежных средств под отчетом, являются:

- приказ организации об организации расчетов с подотчетными лицами (определяет круг подотчетных лиц, цели расходов, сроки представления авансовых отчетов, сроки возврата денежных средств, порядок пользования корпоративными банковскими картами и т.д.);
- авансовый отчет;
- отчет о проведенной встрече – для обоснования представительских расходов;
- приказ о направлении в командировку;
- отчет о командировке – для обоснования командировочных расходов.

При направлении в командировку работнику выдаются средства под отчет. Служебная командировка – это поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (статья 166 ТК РФ).

Размеры командировочных расходов определяет ст. 168 ТК РФ, это: расходы по проезду; по найму жилья; доп. расходы по проживанию вне постоянного места (суточные) и некоторые другие. Установлен срок для предоставления отчета о командировке 3 дня (Постановление Правительства РФ от 13.10.2008 N 749 "Об особенностях направления работников в служебные командировки"). Бухгалтерские записи, отражающие выдачу денежных средств работнику под отчет, приведены в Таблице 6.7.

Таблица 6.7.

Учет расчетов с подотчетными лицами.

Содержание операции	**ДЕБЕТ**	**КРЕДИТ**
Выдача денег под отчет. Работнику выданы деньги под отчет	71	50
На дату утверждения авансового отчета. Отражена сумма расходов (командировочных, представительских и др.)	20, 26, 44 и др.	71
Отражено приобретение материалов, товаров	10 и 41	71
Отражено погашение задолженности перед поставщиком	60	71
Возврат в кассу остатка неизрасходованных подотчетных денег. От работника получен остаток неизрасходованных подотчетных денег.	50	71
Выплата перерасхода на основании утвержденного авансового отчета. Работнику выплачен перерасход по авансовому отчету.	71	50

Удержание из зарплаты неиспользованного аванса, не возвращенного подотчетным лицом в установленный срок. Отражены подотчетные суммы, не возвращенные в установленный срок.	94	71
Из зарплаты работника удержаны подотчетные суммы, не возвращенные в установленный срок.	70	94
Расчеты с использованием пластиковой карты Работнику выделены денежные средства для их расходования по корпоративной карте	55	51 и 52
Сняты работником деньги с корпоративной карты при расчетах (работнику выданы денежные средства под отчет) - операция отражается на основании выписки банка о списании средств со счета корпоративной карты	71	55
Отражена сумма расходов (командировочных, представительских и др.) по авансовому отчету.	20, 26, 44 и др.	71
Отражено приобретение материалов, товаров по авансовому отчету.	10 и 41	71
Отражено погашение задолженности перед поставщиком по авансовому отчету.	60	71
Отражено списание наличных денег со специального счета, не подтвержденное первичными документами	73	55
Внесены работником наличные денежные средства для возмещения расходов	50	73
Удержана из заработной платы работника денежная сумма, потраченная по корпоративной карте в личных целях.	70	73

Для расчетов с персоналом по прочим операциям служит счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" могут быть открыты субсчета:

73-1 "Расчеты по предоставленным займам",

73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и др.

По дебету субсчета 73-1 отражается предоставление займов, по кредиту - их погашение (выплата). Дебетовое сальдо по субсчету показывает долг (дебиторскую задолженность) работника перед организацией. Аналитический учет ведется по каждому работнику. Учет организуется в денежном выражении.

Предоставление (выдача) займов в денежной форме работникам организации отражается в бухгалтерском учете в составе дебиторской задолженности. В момент фактической передачи денег делаются следующие записи:

1. При отражении суммы предоставленного работнику займа наличными денежными средствами из кассы организации:

Дебет 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" Кредит 50-1 "Касса организации"

- получена работником из кассы организации сумма займа на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение, строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и т.п.

2. При отражении суммы предоставленного работнику займа с расчетного счета организации:

Дебет 73-1 "Расчеты по предоставленным займам" Кредит 51 "Расчетные счета"

- получена работником с расчетного счета организации сумма займа на индивидуальное и кооперативное жилищное строительство, приобретение, строительство садовых домиков и благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и т.п.

Возврат физическим лицом заемных денежных средств в кассу организации оформляется приходным кассовым ордером.

Возврат (погашение) предоставленных займов в денежной форме работникам организации отражается в бухгалтерском учете организации как уменьшение дебиторской задолженности. В момент получения денег заимодавцем делаются следующие записи:

1. При отражении суммы платежей, поступивших от работников-заемщиков наличными денежными средствами в кассу организации:

Дебет 50-1 "Касса организации" Кредит 73-1 "Расчеты по предоставленным займам"

- внесена в кассу сумма (часть суммы) задолженности по полученному займу работником организации.

2. При отражении суммы платежей, поступивших от работников-заемщиков на расчетный счет организации:

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 73-1 "Расчеты по предоставленным займам"

- возмещена (погашена) задолженность по полученному займу работником перечислением суммы (части суммы) на расчетный счет организации.

3. При удержании (погашении) предоставленных займов из заработной платы работников-заемщиков:

Дебет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" Кредит 73-1 "Расчеты по предоставленным займам"

- возмещена (погашена) из заработной платы работника-заемщика сумма (часть суммы) задолженности по полученному займу.

4. При отражении суммы платежей, поступивших от работников-заемщиков в счет оплаты продажи покупателям товаров (продукции) в кредит:

Дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 73-1 "Расчеты по предоставленным займам"

- погашена задолженность работником организации по полученному займу в счет оплаты продажи ему товаров (продукции) в кредит.

По письму организации работник может погасить свою задолженность по займу на расчетный счет или в кассу другой организации, являющейся кредитором организации-заимодавца.

В бухгалтерском учете суммы займа, погашенного на расчетный счет или в кассу другой организации, являющейся кредитором организации-заимодавца, отражаются следующей записью:

Дебет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 73-1 "Расчеты по предоставленным займам"

- погашена (выплачена) полностью или частично сумма задолженности перед поставщиками и подрядчиками за поставку товарно-материальных ценностей, выполнение работ, оказание услуг за счет займа, возвращенного работником организации.

Сумма процентов к получению по займам, предоставленным физическим лицам, являющимся работниками организации, отражается на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", что предусмотрено Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н.

Начисленные проценты по займам, предоставленным работникам организации, могут учитываться на счете 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" обособленно (на отдельном субсчете).

Проценты за предоставление денежных средств работникам организации могут быть отражены с применением счета 73-1 "Расчеты по предоставленным займам".

Сумма процентов к получению по предоставленным (выданным) займам работникам организации отражается в бухгалтерском учете в качестве дебиторской задолженности следующими проводками:

При ежемесячном получении процентов до дня возврата суммы займа:

Дебет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по процентам предоставленных займов", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" Кредит 91-1 "Прочие доходы"

- проценты к получению, если условиями договора займа предусмотрено их получение, отражены в составе прочих доходов организации.

При получении (оплате) денежными средствами процентов по возвращенным (погашенным) работниками-заемщиками займам в денежной форме делаются следующие записи:

1. При отражении суммы процентов, полученных наличными денежными средствами от работника-заемщика в кассу организации:

Дебет 50-1 "Касса организации" Кредит 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по процентам предоставленных займов", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

- внесена в кассу сумма (часть суммы) процентов по полученному займу работником организации.

2. При отражении суммы процентов, полученных денежными средствами от работника-заемщика на расчетный счет организации:

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по процентам предоставленных займов", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

- возмещены (погашены) проценты по полученному займу работником перечислением суммы (части суммы) на расчетный счет организации.

3. При удержании из заработной платы работников-заемщиков сумм погашения процентов по полученным займам:

Дебет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" Кредит 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", субсчет "Расчеты по процентам предоставленных займов", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

- возмещена (погашена) из заработной платы работника-заемщика сумма (часть суммы) процентов по полученному займу.

Работодателем могут быть привлечены сотрудники к работе с материальными ценностями. В результате тех или иных действий указанным ценностям может быть нанесен ущерб. К прямому действительному ущербу относят:

- недостачу денежных и имущественных ценностей;
- порчу оборудования, мебели или материалов работодателя;
- расходы на ремонт поврежденного имущества третьих лиц;
- сумму уплаченных штрафов, наложенных на организацию по вине работника.

Работник обязан возместить прямой действительный ущерб, причиненный им непосредственно работодателю, а также ущерб, возникающий у работодателя в результате возмещения им ущерба иным лицам. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат (ст. 238 ТК РФ).

По общему правилу работник несет материальную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка (ст. 241 ТК РФ). Полная материальная ответственность наступает в случаях, предусмотренных ТК РФ или иными федеральными законами, в том числе:

- когда на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;
- обнаружения недостачи ценностей, вверенных ему на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
- умышленного причинения ущерба;
- причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения;

- причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;
- причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;
- разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (государственную, служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами;
- причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Нельзя привлечь к полной материальной ответственности работника:

- при недостаче - если он сам стал жертвой преступления;
- при умышленном причинении ущерба - если он не только не предполагал, какие будут последствия, но и сознательно не желал их;
- при причинении ущерба в состоянии опьянения - в случае отсутствия его медицинского освидетельствования или если опьянение (отравление) работника произошло не по его вине;
- при причинении ущерба в результате преступных действий, установленных приговором суда, - если уголовное дело по каким-либо причинам прекращено;
- при причинении ущерба в результате административного проступка - в случае отсутствия постановления о назначении ему административного наказания;
- при разглашении сведений, составляющих охраняемую законом тайну, - в случае отсутствия у него официального допуска;
- при причинении ущерба не при исполнении трудовых обязанностей - если им нанесен ущерб, не имеющий отношения к его трудовой деятельности.

По дебету субсчета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» отражаются суммы задолженностей персонала (виновных) организации по недостачам и хищениям денежных и иных ценностей, а также других видов ущерба, по кредиту - возмещение (погашение) этих задолженностей. Аналитический учет ведется по каждому работнику. Учет организуется в денежном выражении.

Материальный ущерб может взыскиваться:

1. По балансовой стоимости имущества, если она равна или выше рыночной цены его приобретения. В бухгалтерском учете этот факт отражается следующей записью:

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - начислена задолженность работнику организации по выявленной потере товарно-материальных ценностей по балансовой стоимости имущества.

2. По рыночной цене приобретения имущества, если она выше его балансовой стоимости. В бухгалтерском учете этот факт отражается следующими записями:

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" - начислена задолженность работнику организации по выявленной потере товарно-материальных ценностей по балансовой стоимости имущества;

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 98-4 "Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей" - начислена задолженность по разнице между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам товарно-материальных ценностей в части погашения ее в будущих отчетных периодах;

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 91-1 "Прочие доходы" - отражена задолженность по разнице между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей на прочих доходах организации в части погашения ее в текущем отчетном периоде.

Списание потерь от брака продукции на виновных лиц отражается в бухгалтерском учете следующей записью:

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 28 "Брак в производстве" - предъявлена претензия к виновным лицам по возмещению потерь от брака продукции.

Предъявление претензий виновным лицам по браку и т.п. во вспомогательных производствах отражается следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 23 "Вспомогательные производства" - списана на виновных лиц доля затрат (расходов) вспомогательных производств, приходящаяся на выявленные потери от брака и т.п. при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг).

В бухгалтерском учете предъявление претензий виновным лицам по браку и т.п. в обслуживающих производствах и хозяйствах отражается следующей записью:

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 29 "Обслуживающие производства и хозяйства» - списана на виновных лиц доля затрат (расходов) обслуживающих производств и хозяйств, приходящаяся на выявленные потери от брака и т.п. при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг).

В случае отклонения претензии к материально ответственному лицу по недостачам и потерям от порчи материальных ценностей в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" Кредит 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - восстановлена сумма по недостачам и потерям от порчи материальных ценностей при необоснованности претензии к материально ответственному лицу.

В случае отклонения претензии к работнику организации за потери от брака продукции в бухгалтерском учете делается запись:

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 28 "Брак в производстве" - восстановлена (сторнированием) сумма потерь от брака продукции при необоснованности претензии к работнику организации.

Отклонение претензий к работникам организации по браку и т.п. во вспомогательных производствах отражается следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 23 "Вспомогательные производства" - восстановлена (сторнированием) доля затрат (расходов) вспомогательных производств, приходящаяся на потери от брака и т.п. при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), в случае необоснованности претензии к работнику организации.

В бухгалтерском учете отклонение претензий к работникам организации по браку и т.п. в обслуживающих производствах и хозяйствах отражается следующей записью:

Дебет 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" Кредит 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" - восстановлена (сторнированием) доля затрат (расходов) обслуживающих производств и хозяйств, приходящаяся на потери от брака и т.п. при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), в случае необоснованности претензии к работнику организации.

Возмещение потерь материальных ценностей и другого ущерба виновными лицами из заработной платы, причитающейся к выплате работникам, отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" Кредит 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - удержана из заработной платы работников организации (виновных лиц) полностью или частично сумма возмещения материального (иного) ущерба.

Работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению с работодателем допускается погашение ущерба с рассрочкой платежа на основании письменного обязательства работника о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей и сумм, вносимых им в счет погашения ущерба в каждый из указанных сроков. В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Дебет 50-1 "Касса организации" Кредит 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - внесена в кассу полностью или частично сумма

возмещения материального (иного) ущерба работниками организации (виновными лицами);

Дебет 51 "Расчетные счета" Кредит 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - перечислена на расчетный счет полностью или частично сумма возмещения материального (иного) ущерба работниками организации (виновными лицами);

Дебет 52 "Валютные счета" Кредит 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - перечислена на валютный счет полностью или частично сумма возмещения материального (иного) ущерба работниками организации (виновными лицами) (в пересчете на рубли на дату зачисления денежных средств по курсу Банка России);

Дебет 55 "Специальные счета в банках", субсчет "Специальный карточный счет", Кредит 73-2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" - отражены денежные средства на корпоративной карте в сумме полного или частичного возмещения материального (иного) ущерба, погашенного работниками (виновными лицами) на специальный карточный счет организации.

6.7. Учет резервов на оплату отпускных работникам.

Организации, кроме тех, кто вправе применять упрощенные формы ведения учета и отчетности (субъекты малого предпринимательства; некоммерческие организации; организации, получившие статус участников проекта «Сколково») обязаны создавать в бухучете резерв на оплату отпусков (3 ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»). Оценочные обязательства отражаются на счете 96 "Резервы предстоящих расходов" (п. 8 ПБУ 8/2010, Инструкция по применению Плана счетов). Для отражения обязательств по оплате отпусков, а также страховых взносов, начисленных с отпускных, целесообразно открыть отдельный субсчет к счету 96.

Резерв отражает обязательства перед работниками по оплате отпусков на отчетную дату (п. 15 ПБУ 8/2010). Обычно его создают минимум раз в год на 31 декабря, либо ежеквартально.

Величина отчислений в резерв определяется исходя из ожидаемых расходов на выплату отпускных с учетом положений раздел III ПБУ 8/2010. Порядок ее расчета организации можно определить самостоятельно, закрепив его в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Одним из вариантов расчета сумм резерва является расчет причитающихся на отчетную дату дней отпуска всех работников, далее - расчет средней дневной заработной платы по организации. Это можно сделать по формуле, отраженной на Рисунке 6.1.:

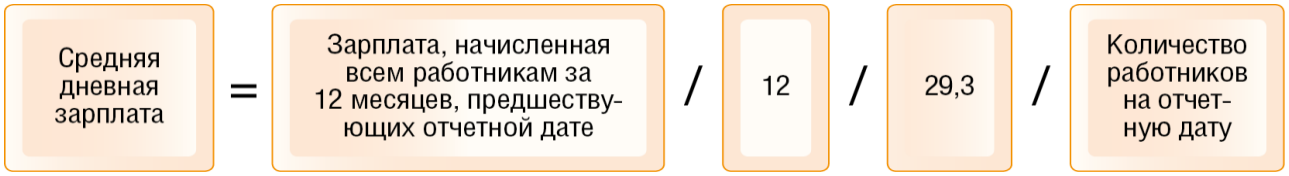

Рисунок 6.1. Расчет средней дневной заработной платы по организации в целях расчета резерва предстоящих расходов на оплату отпускных.

На основании данных о средней дневной заработной плате по организации определяют резерв с учетом взносов на пенсионное и социальное страхование – схема расчета приведена на рисунке 6.2.:

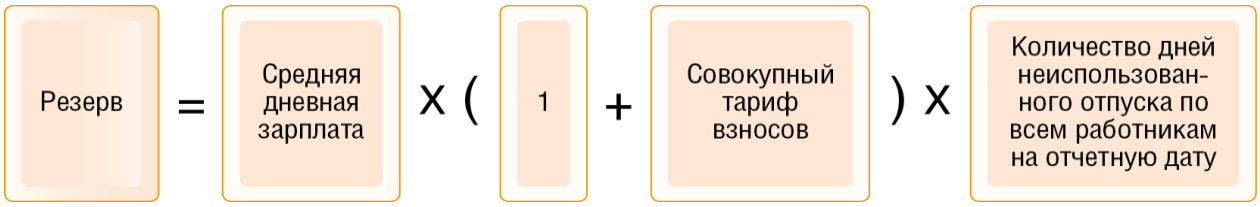

Рисунок 6.2. Расчет суммы резерва предстоящих расходов на оплату отпускных.

Одним из вариантов расчета сумм резерва является расчет причитающихся на отчетную дату дней отпуска всех работников, далее - расчет средней дневной заработной платы по организации.

Совокупный тариф страховых взносов - это сумма тарифов всех взносов на пенсионное и социальное страхование от заработной платы работников. Бухгалтерские записи по учету создания и использования сумм резерва на оплату отпускных приведены в Таблице 6.8.

Таблица 6.8.

Учет создания и использования резерва на оплату отпускных.

Содержание операции	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
На дату создания резерва. Начислен резерв на оплату отпусков.	20, 23, 25, 26, 29 и 44	96
На дату начисления отпускных. Начислены отпускные за счет резерва.	96	70
Начислены взносы страхование на сумму отпускных за счет резерва.	96	69

6.8. Учет отчислений на обязательное социальное и пенсионное страхование.

Страховые взносы разделены по видам обязательного социального страхования и по государственным внебюджетным фондам, в которые они зачисляются (глава 34 НК РФ).

Итак, к ним относятся:

1. Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (далее - страховые взносы на ОПС, пенсионные взносы). Пенсионные взносы перечисляются в Пенсионный фонд РФ.

2. Страховые взносы на обязательное социальное страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством (далее - взносы по нетрудоспособности и материнству, страховые взносы по ВНиМ). Их уплачивают в Фонд социального страхования РФ.

3. Страховые взносы на обязательное медицинское страхование (далее - страховые взносы на ОМС). Эти взносы зачисляются в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Наряду с перечисленными сохраняются и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Они уплачиваются в ФСС РФ на основании Федерального закона от 24.07.1998 N 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

В группу плательщиков страховых взносов, которые выплачивают вознаграждения физическим лицам, входят организации (не только российские юридические лица, но и иностранные компании, а также их филиалы и представительства, которые созданы на территории РФ), индивидуальные предприниматели, физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, использующие труд других физических лиц.

У организаций и индивидуальных предпринимателей страховыми взносами облагаются вознаграждения физическим лицам:

- выплаты, производимые в рамках трудовых отношений;
- выплаты по гражданско-правовым договорам на выполнение работ, оказание услуг.
- авторского заказа;
- об отчуждении исключительного права на произведения науки, литературы, искусства;
- издательскому лицензионному договору;
- лицензионному договору о предоставлении права использования произведения науки, литературы, искусства;

- по договорам, которые заключены организациями на управление правами на коллективной основе с пользователями, если по ним авторам произведений выплачиваются вознаграждения.

На вознаграждения по гражданско-правовым договорам не начисляются страховые взносы на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Объектом обложения страховыми взносами у работодателей не являются, в том числе:

- выплаты, производимые за рамками трудовых отношений или гражданско-правовых договоров на выполнение работ (оказание услуг), а также авторских и лицензионных договоров (например, материальная помощь членам семьи умершего работника);
- выплаты и иные вознаграждения, производимые по гражданско-правовым договорам, предметом которых является переход права собственности или вещных прав на имущество (например, суммы процентов, получаемых работником по договору займа, материальная выгода от экономии на процентах по договору беспроцентного займа, который предоставлен работнику);
- государственные пособия, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком;
- командировочные расходы, в том числе суточные;
- расходы членов совета директоров или членов другого аналогичного органа компании в связи с прибытием для участия в его заседании;
- компенсации, связанные с исполнением работником трудовых обязанностей;
- компенсации, связанные с возмещением расходов на профессиональную подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников, если такие компенсации предусмотрены;
- единовременная материальная помощь работникам при рождении ребенка, если она выплачивается в течение первого года его жизни и не превышает 50 000 руб. на одного ребенка;
- материальная помощь работникам в пределах 4000 руб. на одно лицо за календарный год.

У работодателей базу для начисления страховых взносов образует сумма выплат физическому лицу, которые облагаются страховыми взносами. На величину базы начисляются страховые взносы. Базу для исчисления страховых взносов необходимо определять по каждому физическому лицу отдельно. Рассчитывают ее за каждый календарный месяц нарастающим итогом с начала года.

Страховой тариф - это размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов (ставка для начисления страховых взносов к уплате). Тарифы установлены отдельно для каждого вида взносов и

различаются в зависимости от бюджета, в который они перечисляются. Взносы уплачиваются в бюджеты ПФР, ФСС РФ и ФФОМС. При применении тарифов предусмотрен ряд льгот.

Тарифы и предельные величины базы для исчисления взносов на обязательное социальное и пенсионное страхование, действующие в 2017 году, приведены в Таблице 6.9.

Таблица 6.9.

Тарифы и предельные величины базы для исчисления взносов.

База для исчисления страховых взносов	Обязательное пенсионное страхование	Обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством		Обязательное медицинское страхование
	в отношении выплат физическим лицам	в отношении выплат гражданам РФ	в отношении выплат не гражданам РФ	в отношении выплат физическим лицам
С суммы выплат в пределах величины базы исчисления взносов: на ОПС - 876000 руб.; на ОСС - 755000 руб.	22,0% (max 192720 руб.)	2,9% (max 21895 руб.)	1,8% (max 13590 руб.)	5,1%
С выплат свыше предельной величины базы исчисления взносов на ОПС	10,0%	-	-	

Для организаций отчетными периодами по страховым взносам являются I квартал, полугодие, 9 месяцев календарного года и календарный год. По итогам отчетных периодов страхователи обязаны представлять в органы контроля декларации и расчеты по начисленным и уплаченным страховым взносам.

Бухгалтерские записи по начислению и уплате страховых взносов на обязательное пенсионное и социальное страхование приведены в Таблице 6.10.

Таблица 6.10.

Учет начисления и оплаты взносов на обязательное пенсионное и социальное страхование работников.

Хозяйственная операция	Первичные документы	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Начисление страховых взносов на обязательное социальное страхование			
Начислены взносы по нетрудоспособности и материнству в ФСС РФ	Индивидуальные карточки учета, Сводные карточки учета	20, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 91-2, 96 другие	69-1
Начислены взносы в ПФР			69-2
Начислены взносы в ФФОМС			69-3
Начисление пособий по государственному социальному страхованию			
Начислены пособия по социальному страхованию за счет средств ФСС РФ	Бухгалтерская справка-расчет	69-1	70
Начислены пособия по социальному страхованию за счет средств организации	Бухгалтерская справка-расчет	20, 23, 25, 26, 28, 44 другие	70
Перечисление страховых взносов			
Перечислены взносы в ФСС РФ	Выписка банка	69-1	51
Перечислены взносы в ПФР		69-2	51
Перечислены взносы в ФФОМС		69-3	51
Поступление денежных средств от ФСС РФ в случае превышения расходов на социальное обеспечение над начисленными взносами по нетрудоспособности и материнству			
Получены средства от ФСС РФ на расчетный счет	Выписка банка	51	69-1
Начисление пеней и штрафов по страховым взносам			
Начислены пени (штрафы) в отношении взносов в ФСС РФ	Акт проверки, Бухгалтерская справка-расчет	99 (91-2)	69-1
Начислены пени (штрафы) в отношении пенсионных взносов		99 (91-2)	69-2
Начислены пени (штрафы) в отношении взносов в ФФОМС	Акт проверки, Бухгалтерская справка-расчет	99 (91-2)	69-3

Отражено постоянное налоговое обязательство (в случае отражения начисленных пеней и штрафов на счете 91-2)	Бухгалтерская справка	99 (субсчет "ПНО")	68
Перечисление пеней (штрафов) по страховым взносам			
Перечислены пени (штрафы) в государственные внебюджетные фонды	Выписка банка	69-1, 69-2, 69-3	51

6.9. Вопросы для самоконтроля.

1. Максимальный предел оплаты труда работников в организации определяется:
   - законодательно;
   - органами государственного управления;
   - организацией самостоятельно;
   - локальными нормативными актами органов местного самоуправления.
2. В целях учета зарплату персонала делят на:
   - тарифную и бестарифную;
   - сдельную и повременную;
   - основную и дополнительную;
   - денежную и натуральную.
3. Расчет среднего заработка используют для начисления оплаты за:
   - отработанное время;
   - неотработанное время;
   - для расчета показателей для премирования;
   - для расчета налогов на заработную плату и взносов на социальное страхование.
4. Какой из перечисленных видов удержаний перечисляется в бюджет:
   - по исполнительным документам (решению суда);
   - алименты на несовершеннолетних детей;
   - взносы на обязательное социальное и пенсионное страхование;
   - налог на доходы физических лиц.
5. Базой для исчисления страховых взносов на обязательное пенсионное и социальное страхование является:
   - суммы оплаты труда за отчетный месяц;
   - суммы оплаты труда за выполнение показателей премирования;
   - суммы оплаты за выполнение норм.

6. Отражение страховых взносов на обязательное пенсионное и социальное страхование производится:

- на те же счета учета затрат, куда была отнесены заработная плата;
- на специальный счет учета расходов;
- на счета учета финансовых результатов.

7. Целью резервирования сумм на оплату отпускных является:

- формирование источника покрытия расходов;
- предупреждение значительных колебаний себестоимости;
- создание резерва на покрытие чрезвычайных ситуаций.

8. Начисление зарплаты рабочим аппарата управления предприятием отражают:

- Д 20 К 70
- Д 26 К 73
- Д 26 К 70
- Д 70 К 50

9. Начисление взносов на обязательное пенсионное и социальное страхование менеджеров торговой организации отражают:

- Д 44 К 70
- Д 44 К 69
- Д 26 К 70
- Д 26 К 69

10. Сумма пособия по временной нетрудоспособности постоянного работника начисляется за счет

- средств работодателя - 3 дня, средств ФСС - остальной период;
- средств ФСС;
- средств работодателя;
- собственных средств работодателя с последующим возмещением из средств ФСС.

11. Начисление пособия по временной нетрудоспособности отражается по дебету счетов учета

- нераспределенной прибыли;
- финансовых результатов;
- расчетов с государственными внебюджетными фондами;
- расчетов с бюджетом.

12. Начисление оплаты за отпуск за счет созданного резерва отражается проводкой:

- Д 96 К 70
- Д 70 К 96
- Д 26 К 96

13. Удержание НДФЛ отражается проводкой:

- Д 70 К 69
- Д 70 К 68
- Д 68 К 70
- Д 69 К 70

14. Расходование подотчетных сумм на приобретение материалов при списании денег с корпоративной карты отражается:

- Д 71 К 55
- Д 10 К 55
- Д 10 К 71
- Д 55 К10

15. Расходование подотчетных сумм на приобретение материалов при утверждении авансового отчета отражается:

- Д 71 К 55
- Д 10 К 55
- Д 10 К 71
- Д 55 К10

6.10. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. Работнику установлена доплата за работу во вредных условиях труда в размере 20% от месячного оклада. Оклад работника составляет 20 000 руб., кроме этого, работнику положена премия в размере 50% от оклада. Работник отработал полностью норму времени. Рассчитаем его заработную плату.

Задание. Рассчитайте заработок работника.

Задача 2. Организация начисляет работнику зарплату в размере 10 000 руб. Часть зарплаты выплачивается в натуральной форме. В счет выплаты зарплаты на 1180 руб. она передает чашки собственного производства. На эту сумму работнику передаются 20 чашек себестоимостью 50 руб./ед. Согласованная с работником цена каждой чашки с учетом НДС составляет 59 руб.

Задание. Отразите хозяйственные операции в учете.

Задача 3. У менеджера по продажам Иванова А.А. установлен оклад 30000 рублей, а также 100% премия по результатам выполненной работы. В мае Иванов А.А. выполнил план на 80% по оценкам руководства, соответственно, премия устанавливается в размере 80% от должностного оклада. Иванов имеет одного ребенка возрастом 13 лет.

Задание. Рассчитайте заработную плату, НДФЛ, взносы за обязательное страхование по основному тарифу. Отразите начисление заработной платы,

удержание НДФЛ, выплату заработка, начисление и оплату взносов на обязательное социальное страхование и оплату НДФЛ.

Задача 4. Ложкиной А.П. с 1 августа 2017 г. предоставлен отпуск на 14 дней. Расчетный период (с 1 августа 2016 г. по 31 июля 2017 г.) отработан полностью. В этом периоде она была в очередном отпуске - с 1 по 28 сентября 2016 г.; ей выплачены премии: за 2015 г. - 50 000 руб., за III и IV кварталы 2016 г. 20 000 руб., за I и II кварталы 2017 г. - 30 000 руб. Прав на вычет по НДФЛ работник не имеет. Предприятие резерв на оплату отпускных не создает.

Задание. Рассчитайте плату за отпуск, НДФЛ, взносы за обязательное страхование по основному тарифу. Отразите начисление заработной платы, удержание НДФЛ, выплату заработка, начисление и оплату взносов на обязательное социальное страхование и оплату НДФЛ.

Задача 5. Очередной отпуск работнику организации предоставляется с 4 апреля 2017 г. продолжительностью 28 рабочих дней. Расчетный период - с апреля 2016 г. по март 2017 г. включительно. Месячный заработок работника (по всем основаниям) составляет 24 000 руб. и является одинаковым для всех полных месяцев расчетного периода. Из расчетного периода исключаются периоды:

- с 1 по 28 июля 2016 г. - очередной отпуск; за проработанный период июля начислено 2322,58;
- с 9 по 13 ноября 2016 г. - период временной нетрудоспособности; за проработанный период ноября начислено 20000;
- с 8 по 17 февраля 2017 г. - период служебной командировки; за проработанный период февраля начислено 16000 рублей.

В течение расчетного периода работнику выплачена премия в размере 100 000 руб. в марте 2017 г. - по итогам работы 2016 г. Премия предусмотрена положениями об оплате труда и о премировании и закреплена в трудовом договоре.

Права на налоговый вычет у работника нет. На сумму отпускных начислены страховые взносы (повышенные и пониженные тарифы не применяются). Работник трудится в аппарате управления предприятием. Предприятие создает и использует резервирование на оплату отпускных.

Задание. Рассчитайте плату за отпуск, НДФЛ, взносы за обязательное страхование по основному тарифу. Отразите начисление заработной платы, удержание НДФЛ, выплату заработка, начисление и оплату взносов на обязательное социальное страхование и оплату НДФЛ.

Задача 6. В мае зафиксирован брак продукции "Б" на сумму 80 000 руб. Виновником признан сотрудник организации Иванов. Брак признан внутренним исправимым. Стоимость расходов по исправлению - 20 000 руб. Средняя

заработная плата Иванова составляет 15 000 руб. Удержание с виновного произведено в пределах среднего заработка.

Задание. Отразите совокупность хозяйственных операций, связанных с выявление брака, его исправлением и возмещением расходов на брак.

Задача 7. Сотрудник организации в июне 2017 г. разбил монитор. Материальный ущерб был оценен в размере 28 000 руб. Расчетный период для определения среднего заработка в данном случае - июнь 2016 г. - май 2017 г. За этот период работнику была начислена зарплата в сумме 864 000 руб., а отработал он 232 дня. Зарплата за июнь - 72 000 руб., вычеты НДФЛ работнику не полагаются.

Определим порядок возмещения материального ущерба, взыскиваемого с сотрудника, при условии, что договор о полной материальной ответственности с ним не заключен.

Задание. Отразите всю совокупность хозяйственных операций, связанных с выявлением ущерба и удержанием сумм из заработка виновного.

Задача 8. Организацией торговли во время переговоров был проведен официальный обед в ресторане с деловым партнером. Стоимость услуг ресторана составила 12 980 руб., в том числе НДС 18% - 1980 руб. Счет ресторана был оплачен работником организации по расчетной платежной карте, учетная стоимость которой составила 100 руб.

Поскольку иных представительских расходов за отчетный (налоговый) период у организации не было, то вся стоимость официального обеда может быть учтена при исчислении налога на прибыль и, следовательно, в вся сумма НДС со стоимости услуг ресторана может быть предъявлена к вычету.

Задание. Отразите всю совокупность хозяйственных операций, связанных с выдачей корпоративной карты работнику и использованием подотчетных сумм на представительские расходы.

Глава 7. Учет затрат на производство и оценка незавершенного производства.

7.1. Понятие о затратах на производство. Классификация затрат на производство и их учет.

Затраты - это денежная оценка стоимости материальных, трудовых, финансовых и других видов ресурсов на производство и реализацию продукции, выполнение работ, оказание услуг за определенный период времени.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету (10/99) «Расходы организации» под расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Согласно Налоговому кодексу РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Таким образом расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. При этом классификация расходов для целей налогообложения и бухгалтерского учета различна. Понятие издержек идентично понятию затрат. В общем виде издержки - это совокупность денежных затрат, использованных на покупку ресурсов, потребляемых в процессе производств.

В бухгалтерском учете производственные издержки отражаются как себестоимость, которая отражает текущие материальные затраты, затраты на оплату труда , затраты на обслуживание и эксплуатацию оборудования, а также затраты на сбыт продукции. Следует обратить внимание, что затраты, образующие себестоимость, трансформируются в расходы непосредственно при реализации продукции. В момент их признания происходит изменение стоимости различного рода активов (например, отпуск материалов в производство влечет за собой уменьшение стоимости материалов и увеличение величины незавершенного производства); либо равные изменения величины активов и обязательств (при поступлении оборудования в организацию увеличиваются одновременно обязательства перед поставщиками и капитальные вложения).

Таким образом, можно говорить о том, что затраты при определенных хозяйственных операциях образуют запасы сырья, материалов, остатков

незавершенного производства и в конечном итоге выступают в качестве активов, которые должны быть учтены в активе бухгалтерского баланса организации. Калькулирование и управление себестоимостью продукции является непременным условием качественного менеджмента в организации.

Данные учета затрат являются необходимым условием оценки результативности деятельности организации в целом. Поэтому важно исчислить и проконтролировать каждый элемент затрат.

Для учета затрат в бухгалтерском учете используются следующие синтетические счета:

Счета	Наименование счета
20	Основное производство
21	Полуфабрикаты собственного производства
23	Вспомогательное производство
25	Общепроизводственные расходы
26	Общехозяйственные расходы
28	Брак в производстве
29	Обслуживающие производства и хозяйства
97	Расходы будущих периодов

Для правильной и полной организации учета производственных затрат осуществляется их группировка и классификация по ряду признаков.

В теории управления затратами применяется следующая классификация:

1. по сфере производства - производственные и непроизводственные;
2. по степени участия в процессе производства - основные и накладные;
3. по виду производства - основное и вспомогательное;
4. по виду продукции - отдельное изделие, группа однородных изделий, заказ, передел, работы, услуги;
5. по месту возникновения затрат - участок, цех, производство и др.
6. по составу и экономическому содержанию - по элементам и статьям затрат;
7. по способам включения в себестоимость - прямые и косвенные;
8. по степени зависимости от объема производства - на условно-переменные и условно-постоянные;
9. по отношению к периоду - текущие и расхода будущих периодов.

По сфере возникновения все затраты делят на производственные и непроизводственные. Первая группа отражает затраты непосредственно,

связанные с производством продукции (материальные, трудовые), а вторая - затраты, формируемые в процессе реализации (коммерческие и др.)

По связи с технологическим процессом затраты бывают основные и накладные.

Основные - затраты всех основных видов ресурсов (сырье, материалы, полуфабрикаты, амортизация основных производственных фондов, заработная плата основных производственных рабочих), которые связаны с производством продукции.

Накладные расходы делятся на две группы:

- общепроизводственные - расходы организации по обслуживанию основного производства;
- общехозяйственные - расходы организации по управлению предприятием.

Общепроизводственные - это расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, а именно - амортизация оборудования и транспортных средств, текущий уход и ремонт оборудования, энергозатраты на оборудование, услуги вспомогательных производств и общецеховые расходы по подготовке и организации производства, амортизации зданий, сооружений, производственного инвентаря, содержанию аппарата управления производственного подразделения и т.д.

Общехозяйственные расходы - это расходы по административному управлению, расходы по техническому, производственному управлению, расходы по управлению снабженческо-заготовительной, на подготовку и обучение персонала, представительские расходы оплату услуг сторонних организаций (аудиторских, консультационных) ремонт зданий, сооружений, инвентаря, налоговые расходы, включаемые в себестоимость продукции.

Классификация затрат по элементам необходима для определения всех затрат по предприятию по их видам за отчетный период и используется для составления сметы затрат, анализа ее структуры. Имеет следующий вид:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- прочие затраты.

Данная группировка необходима для исчисления себестоимости по предприятию в целом. Применяется в финансовом учете.

По статьям калькуляции группируются затраты для формирования производственной и полной себестоимости отдельных видов продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг. Фактическая себестоимость продукции исчисляется на активном калькуляционном счете 20 «Основное производство». Аналитический учет по отдельным видам затрат и видам продукции должен вестись для отражения затрат по месту их возникновения

(подразделения, цеха, участки производства). Для этого к синтетическим счетам 20, 21, 23 и 29 открываются субсчета или счета аналитического учета. Перечень статей калькуляции устанавливается для отдельных отраслей промышленности методическими рекомендациями, исходя из особенностей технологического процесса и организации производства.

Типовая группировка расходов по статьям калькуляции следующая:

1) сырье и материалы;

2) возвратные отходы (вычитаются);

3) покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственного характера сторонних предприятий;

4) топливо и энергия на технологические нужды;

5) основная заработная плата производственных рабочих;

6) дополнительная заработная плата;

7) отчисления на социальные нужды;

8) расходы на подготовку и освоение производства;

9) расходы на содержание и эксплуатацию оборудования;

10) общепроизводственные расходы;

11) общехозяйственные расходы;

12) потери от брака;

13) прочие производственные расходы;

14) коммерческие расходы

Производственная себестоимость продукции формируется статьями с 1 по 11, а полная себестоимость с учетом статьи 14. Синтетический учет затрат на производство продукции представлен в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Учет основных операций по счету 20 «Основное производство».

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	**К**
1. Учет затрат на производство:		
Отпущены материалы в основное производство	20	10
Начислена заработная плата основным производственным рабочим	20	70
Начислены страховые взносы по заработной плате основных производственных рабочих	20	69
Отпущены на производство полуфабрикаты	20	21
Списана часть расходов будущих периодов, относящаяся к отчетному периоду	20	97
Списаны затраты вспомогательного производства	20	23
Материалы возвращены на склад	10	20
Списана себестоимость окончательного брака	20	28

Списаны в себестоимость и распределены по видам продукции (работ, услуг) общепроизводственные расходы	20	25
Списаны в себестоимость и распределены по видам продукции (работ, услуг) общехозяйственные расходы	20	26
2. Учет выпуска продукции:		
Выпущена из производства готовая продукция по фактической или нормативной себестоимости	40, 43	20
Выпущена из производства бракованная продукция	28	20
Выпущены из производства полуфабрикаты собственного изготовления	21	20

По способам включения в себестоимость затраты делятся на прямые и косвенные. Прямые затраты связаны с производством конкретных видов продукции и могут быть отнесены в себестоимость определенных видов продукции. Как правило данные расходы аккумулируются на 20 счете «Незавершенное производство». Косвенные расходы- это совокупность издержек, связанных с производством нескольких видов продукции, которые нельзя отнести непосредственно на конкретные виды изделий. Данные расходы схожи с накладными расходами. Их учет организован на безсальдовых, калькуляционных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

В конце отчетного периода аккумулированные затраты по дебету данных счетов списываются на 20 счет «Основное производство». Списание затрат производится пропорционально, согласно принятой в организации учетной политикой, базы распределения. Основные базы распределения косвенных затрат:

1. Сумма основной заработной платы производственных рабочих, выпускающих продукцию данного вида
2. Стоимость сырья и материалов, израсходованных для производства продукции этого вида
3. Сумма прямых расходов, относящихся к продукции данного вида и др.

Синтетический учет общепроизводственных затрат представлен в таблице 7.2.

Таблица 7.2

Учет основных операций по счету 25 «Основное производство».

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	**К**
1. Учет затрат на обслуживание производство:		
Начислена амортизация по объектам основных средств общепроизводственного назначения	25	02
Начислена заработная плата рабочим, связанным с обслуживанием производства	25	70

Начислены страховые взносы по заработной плате рабочих, связанным с обслуживанием производства	25	69
Отпущены материалы на общепроизводственные нужды	25	10
Учтены услуги общепроизводственного характера	25	60, 76
2. Списаны расходы общепроизводственного характера:		
Списаны в себестоимость и распределены по видам продукции расходы общепроизводственного характера	20	25

Синтетический учет общехозяйственных затрат представлен в таблице 7.3.

Таблица 7.3

Учет основных операций по счету 26 «Основное производство».

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Д	К
1. Учет затрат на управление производством:		
Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальным активам общепроизводственного назначения	26	02, 04 и 05
Начислена заработная плата административно-управленческому персоналу	26	70
Начислены страховые взносы по заработной плате административно-управленческого персонала	26	69
Начислены налоги , относящиеся на себестоимость продукции	26	68
Учтены услуги непроизводственного характера(арендные платежи)	26	60, 76
Учтены командировочные расходы административно-управленческого персонала	26	71
2. Списаны расходы общехозяйственного характера:		
Списаны в себестоимость и распределены по видам продукции расходы общехозяйственного характера	20	26
Списаны общехозяйственные расхода на себестоимость продаж без распределения по видам продукции (метод direct-costing)	90	26

Метод “директ-костинг” означает, что общехозяйственные расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) полностью в момент их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности в отчетном году (п. 9 ПБУ 10/99). Использование данного метода влияет как на формирование показателя себестоимости продукции, так и на финансовый результат продаж. Так применение данного метода может существенно снизить прибыль, определяемую по оценочно-результатному счету 90 «Продажи».

В целом способ директ-костинг позволяет найти взаимосвязь между производством, затратами и прибылью. С помощью директ-костинга калькулируется сокращенная себестоимость. При использовании на

предприятии системы директ-костинга значительно упрощается расчёт и управление себестоимостью, накладных расходов. Выбор того или иного способа списания общепроизводственных затрат должен быть закреплен в учетной политике.

По отношению к объему производства затраты подразделяются на условно-переменные и условно-постоянные.

Переменные затраты - это затраты, которые возрастают или уменьшаются пропорционально объему производства продукции, т.е. зависят от деловой активности организации. Такими затратами могут быть как производственные, так и непроизводственные затраты. Примерами производственных переменных затрат являются затраты на материалы, затраты на оплату труда производственных рабочих, топливо на технологические нужды и др. К переменным непроизводственным затратам относят расходы на складирование и упаковку готовой продукции.

Производственные затраты, которые не зависят от объемов производства, называются постоянными производственными затратами. Постоянные затраты - это расходы на заработную плату управленческого персонала, амортизационные отчисления помещений заводоуправления, услуги связи, командировочные, представительские расходы, арендные платежи и др. управленческие расходы.

Большинство затрат имеют одновременно и постоянные и переменные составляющие, например, заработная плата менеджеров по сбыту включает бонусную часть, которая зависит от объемов продаж. Поэтому наиболее часто применяют термины условно-постоянных или условно-переменных затратах.

По отношению к периоду затраты делятся на затраты текущего периода и расходы будущих периодов. К расходам будущих периодов относят расходы, которые были осуществлены в данном отчетном периоде, а относятся к следующим временным периодам (арендная плата за будущий период, подписка на печатные издания, оплата рекламного ролика в последующие временные интервалы. Сюда же можно отнести отложенные затраты в виде резервов (резерв на оплату отпусков и др.). Эти расходы учитываются на 97 счете «Расходы будущих периодов» и списываются ежемесячно в себестоимость текущего периода в сумме, относящейся к отчетному периоду.

7.2. Учет брака в производстве.

В процессе производства на предприятии может быть выпущен брак. Продукция, не отвечающая принятым стандартам, техническим условиям и др. Брак может быть исправимым или неисправимым.

Исправимым браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые после исправления, могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Неисправимым (окончательным) браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно и экономически нецелесообразно. Такие изделия реализуются по ценам возможного использования или применяются в качестве вторичного сырья для переработки на другие виды продукции.

Неисправимый брак оформляется актом о браке или другим первичным документом. В акте указывается характеристика брака, его причина, количество забракованной продукции, виновник брака.

Потери от брака учитываются на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражаются затраты на исправление частичного брака (и по кредиту счетов 10 «Материалы» в части учета затрат материалов на исправление брака и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в части учета оплаты труда работников, занятых исправлением брака, и т. д.). По дебету счета 28 отражаются потери от брака в корреспонденции с соответствующим счетом производственных затрат (20, 21, 23 или 29). Синтетический учет затрат по учету брака представлен в таблице 7.4.

Таблица 7.4

Учет основных операций по счету 28 «Брак в производстве».

Содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Д	**К**
• ***Учет поступления бракованных изделий:***		
Выпущена из производства бракованная продукция по фактической или плановой себестоимости	28	20, 23, 25…
Начислена заработная плата работникам по исправлению брака	28	70
Начислены страховые взносы по заработной плате работникам по исправлению брака	28	69
Отпущены материалы по исправлению брака	28	10
Учтены дополнительные расходы по исправлению брака	28	23, 25
• ***Учет расхода бракованных изделий:***		
Списана фактическая себестоимость окончательного брак на виновное лицо	73	28
Списана фактическая себестоимость окончательного брак при отсутствии виновных лиц	20, 23, 25..	28
Учтена фактическая себестоимость бракованных изделий, используемых в качестве вторичного сырья	10	28

7.3. Учет незавершенного производства.

Основная задача учета затрат на производство состоит в определении фактической себестоимости готовой продукции, последующая реализация которой и получение прибыли является приоритетной целью любой коммерческой организации. Данный показатель определяется по данным счета 20 «Основное производство», структура которого представлена в таблице 7.5.

Таблица 7.5.

Структура счета 20 «Основное производство».

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
$С_н$ = фактическая себестоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	
Затраты на производство (К 10, К 70, К 69, К 21, К 16, К23 , К 25, К 26, К 28)	Выпущена из производства бракованная продукция (Д 28)
	Выпущена из производства готовая продукция по фактической себестоимости (Д 40, Д 43)
$С_к$ = фактическая себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода	

Незавершенное производство - это продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом изделия, не прошедшие комплектацию, испытания и техническую приемку. Не относятся к незавершенному производству не подлежащие исправлению забракованные полуфабрикаты (детали), не подвергавшиеся обработке сырье, материалы, полуфабрикаты, покупные и комплектующие готовые изделия.

Возможен следующий порядок оценки остатков незавершенного производства:

- по фактической себестоимости (в единичном производстве);
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости (в массовом и серийном производстве);
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости материально-производственных запасов и полуфабрикатов(в материалоемких производствах).

Выбор того или иного способа оценки незавершенного производства должен быть закреплен в учетной политике.

В конце отчетного периода (месяца) по итогам инвентаризации в соответствии с выбранным способом оценки определяется стоимость остатков

незавершенного производства. Данный показатель позволяет определить фактическую себестоимость выпущенной из производства продукции, которая определяется последующей формуле:

ФАКТИЧЕСКАЯ СЕБЕСТОИМОСТЬ ВЫПУЩЕННОЙ ПРОДУКЦИИ
= НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО НА НАЧАЛО МЕСЯЦА
+ ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО ЗА МЕСЯЦ
− СЕБЕСТОИМОСТЬ ОКОНЧАТЕЛЬНОГО БРАКА
+ НЕЗАВЕРШЕННОЕ ПРОИЗВОДСТВО НА КОНЕЦ МЕСЯЦА

Данный расчет производится по каждому виду продукции и каждой статье калькуляции. Рассмотрим пример оценки незавершенного производства по фактической себестоимости:

Компания «Автограф Мастера» выполняет заказы по изготовлению авторской мебели. По состоянию на 1 апреля остатков незавершенного производства не было. В учетной политике компании предусмотрена оценка незавершенного производства по фактической себестоимости. Общехозяйственные расходы по окончании месяца списываются на счет 20.

Коэффициенты готовности единицы продукции (единичного заказа-комплекта мебели) по стадиям производства:

- изготовление материалов для корпусной основы: мебельных щитов, МДФ - 20%;
- раскрой необходимых материалов и высверливание гнезд для креплений
- отделка полипропиленовой лентой и сборка изделий - 00%.

В апреле передано в производство 8 комплектов деревянных ламелей на 80 0 00 рублей. Из них должно получиться 8 комплектов мебели. В конце месяца было изготовлено только 6 комплектов мебели.

Прямые затраты компании на производство продукции в апреле:

- стоимость израсходованного сырья и материалов - 95 000 руб.;
- зарплата производственных рабочих (в том числе начисленные с нее взносы на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование и на страхование от несчастных случаев) - 123 000 руб.

Общепроизводственные расходы - 32 000 руб.

Общехозяйственные расходы - 36 000 руб.

Записи в учете «Автограф Мастера»:

1. ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 10
   95 000 руб. - списаны материалы на производство мебельных щитов;
2. ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 70, 69
   123 000 руб. - начислена зарплата производственным рабочим с учетом взносов;

3. ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 25
   32 000 руб. – списаны общепроизводственные расходы;
4. ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 26
36 000 руб. – списаны общехозяйственные расходы.

На 30 апреля остатки использованных частично материалов для корпусной основы на стадии:

- изготовления материалов для корпусной основы: мебельных щитов и МДФ - 0.5 комплект;
- раскроя необходимых материалов и высверливания гнезд для креплений - 2.5 комплекта.

Объем незавершенного производства в эквивалентных единицах на стадии:

- изготовления материалов для корпусной основы: мебельных щитов и МДФ - 0,1 изделия (0.5 комплект материалов: 1 комплект материалов/изделие. ×

- раскроя необходимых материалов и высверливания гнезд для креплений - 1.6 изделия (2 комплекта материалов / 1 комплект материалов/изделие × 80%).
- Объем незавершенного производства: 0,1 ед. + 1,6 ед. = 1,7 ед.
- Общий выпуск продукции за апрель с учетом незавершенного производства:
- 7,7 ед. = 6 ед. + 1.7 ед.
- Общая сумма производственных затрат за апрель составляет:

286 000 руб. = 95 000 руб. + 123 000 руб. + 32 000 руб. + 36 000 руб.

222 857 руб. (286 000 руб. / 7,7 ед. × 6 ед.) - фактическая себестоимость готовой продукции за апрель.

7.4. Отражение информации о затратах на производство и оценке незавершенного производства в отчетности.

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организаций в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации подразделяются следующим образом: себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие, управленческие и прочие расходы.

В бухгалтерской отчетности должна быть представлена как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ и услуг в отчетном году;

- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).
- Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Применяемые организацией методы оценки незавершенного производства и готовой продукции влияют на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности на показатели статьи "Запасы", величину оборотных активов и валюту баланса, а также на отражаемые в отчете о финансовых результатах данные о себестоимости продаж и, как следствие, различных видах прибылей и убытков.

Сумма затрат в НЗП отражается в бухгалтерском балансе по строке "Запасы" в разделе оборотных активов.

7.5. Вопросы для самоконтроля.

1. Укажите счет, на котором ведется учет затрат на производство:
   - счет «Прочие доходы и расходы»;
   - счет «Основное производство»;
   - счет «Вложения во внеоборотные активы».
2. Начисление заработной платы рабочим занятых ремонтными работами отражается записью:
   - дебет счета «Общепроизводственные расходы» - кредит счета «Расчеты по оплате труда»;
   - дебет счета «Общехозяйственные расходы» - кредит счета «Расчеты по оплате труда»;
   - дебет счета «Вспомогательное производства» - кредит счета «Расчеты по оплате труда».
3. Каким образом начисляется амортизация основных средств организации:
   - дебет счета «Коммерческие расходы» - кредит счета «Амортизация основных средств»;
   - дебет счета «Резервы предстоящих расходов и платежей» - кредит счета «Амортизация основных средств»;
   - дебет счета «Основное производство» - кредит счета «Амортизация основных средств».
4. На каком счете учитываются общехозяйственные расходы?
5. Как отразить в бухгалтерском учете стоимость бракованной продукции?
6. Как классифицируются затраты по отношению к объему производства?
7. На каких счетах ведется учет затрат?
8. Расходы на аренду являются:

- постоянными;
- косвенными;
- переменными;
- прямыми.

9. Как организуется аналитический учет по отдельным видам затрат и видам продукции?

10. Что понимают под браком продукции? Какие виды брака существуют?

11. Опишите метод «директ- костинг».

12. Какие расходы относятся к расходам будущих периодов?

13. Как производится учет косвенных расходов?

14. Какой порядок оценки остатков незавершенного производства может применяться в организации:

- по фактической себестоимости (в единичном производстве);
- по нормативной (плановой) производственной себестоимости (в массовом и серийном производстве);
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости материально-производственных запасов и полуфабрикатов(в материалоемких производствах);
- все выше перечисленные методы могут применяться.

15. На основании какого метода определяется стоимость остатков незавершенного производства в конце отчетного периода?

16. Как определяется фактическая себестоимость выпущенной продукции?

17. Какая информация о затратах на производство и оценке незавершенного производства подлежит отражению в отчетности?

7.6. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. На изготовление продукции в организации израсходовано материалов на сумму 120 000 руб. Начислена заработная плата производственным рабочим 70 000 руб. Возвратные отходы составили 9 000 руб. Страховые взносы во внебюджетные фонды составили 21 000 руб. Амортизация основных средств 15 000 руб. Заработная плата администрации предприятия 20 000 руб. Представительские расходы 10 000руб. Рекламные расходы 5 000 руб. Общепроизводственные расходы 15 000 руб. Незавершенное производство отсутствует.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие учет затрат на производство и рассчитать полную производственную себестоимость выпущенной из производства продукции.

Задача 2. На изготовление продукции в организации израсходовано материалов на сумму 100 000 руб. Начислена заработная плата производственным рабочим 50 000 руб. Возвратные отходы составили 5 000 руб.

Страховые взносы во внебюджетные фонды составили 15 000 руб. Амортизация основных средств 10 000 руб. Заработная плата администрации предприятия 18 000 руб. Представительские расходы 7 000 руб. Рекламные расходы 5 000 руб. Общепроизводственные расходы 5 000 руб. Незавершенное производство отсутствует. Организация списывает общепроизводственные расходы в счета учета продаж.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие учет затрат на производство и рассчитать сокращенную (неполную) производственную себестоимость выпущенной из производства продукции.

Задача 3. Определить и списать сумму потерь от брака по исправлению продукции основного производства, если расходы по исправлению брака составили:

- себестоимость материалов, израсходованных на исправление брака, 8 500 руб.;
- оплата труда работников, занятых исправлением брака 7 000 руб.;
- сумма взносов во внебюджетные фонды с заработной платы 2 100 руб.;
- с виновника брака удержана сумма на исправление брака 1 500 руб.

Глава 8. Учет выпуска и реализации продукции.

8.1. Понятие о товарах и готовой продукции.

ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» является основным нормативно-законодательным актом, определяющим учет выпуска готовой продукции. При этом под готовой продукцией понимается часть материально-производственных запасов организации, предназначенной для продажи и являющейся конечным результатом производственного цикла, полностью законченная обработкой, укомплектованная и сданная на склад.

Продукция, не прошедшая всех стадий производственного цикла, технический контроль и (или) не сданная на склад относится к незавершенному производству

Готовая продукция, отгруженная покупателю на особых условиях (без перехода права собственности в момент отгрузки ее со склада предприятия) относится к имуществу организации. Такая продукция, право собственности на которую сохраняется за предприятием, но фактически продукции уже нет на складе предприятия, учитывается как товары отгруженные.

8.2. Оценка готовой продукции.

В текущем аналитическом учете готовая продукция может быть оценена различными способами:

1) По фактической (производственной) себестоимости (полной и сокращенной);
2) По нормативной себестоимости (полной и сокращенной);
3) По ценам продаж(тарифам).

Оценка по фактической (производственной) себестоимости является наиболее точной. Но применение данного вида оценки ограниченно, в связи с тем, что фактическая себестоимость продукции может быть определена только в конце отчетного периода. Поэтому данный вид оценки применяется только при единичном мелкосерийном производстве или при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

В отраслях с массовым (серийным) производством и с большой номенклатурой изделий применяется оценка по нормативной (плановой себестоимости). Данный вид оценки имеет целый ряд преимуществ: возможность проведения анализа эффективности использования ресурсов, на основе оперативного реагирования на отклонения от норм; оперативный учет готовой продукции и др.

Отклонения от норм возможны 2-х видов: экономия и перерасход. Экономия возникает в случае, если фактическая (производственная) себестоимость по итогам отчетного периода меньше нормативной, рассчитанной исходя из принятых в организации норм, нормативов. Перерасход, когда нормативная (плановая) себестоимость меньше фактической

(производственной), что означает дополнительный расход ресурсов на изготовление продукции.

Оценка готовой продукции по ценам продаж осуществляется без учета налога на добавленную стоимость. При этом цены могут быть свободными (рыночными) или регулируемыми со стороны государства.

В балансе готовая продукция может учитываться по фактической или нормативной (плановой) себестоимости.

8.3. Учет выпуска готовой продукции.

Синтетический учет готовой продукции осуществляется с применением следующих счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции», 45 «Товары отгруженные».

Учет выпуска готовой продукции может быть организован по фактической (производственной) себестоимости или по нормативной (плановой) себестоимости. Учет выпуска по фактической (производственной) себестоимости является трудоемким и его применение ограниченно. Поскольку фактическая (производственная) себестоимость готовой продукции может быть определена только в конце месяца, выполнение записи по счету 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетом 20 «Незавершенное производство» может быть сделана также только по окончании периода. При этом процесс отгрузки готовой продукции ведется непрерывно, но не может быть своевременно отражен на счетах бухгалтерского учета без калькулирования фактической (производственной) себестоимости.

Учет выпуска продукции по нормативной (плановой) себестоимости может вестись двумя методами:

1) с применением 40 счета» Выпуск продукции»;
2) без применения 40 счета «Выпуск продукции».

Активно-пассивный счет 40 «Выпуск продукции» является сопоставляющим счетом. По дебету данного счета отражается фактическая (производственная) себестоимость выпущенной продукции в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». По кредиту 40 счета отражается нормативная (плановая) себестоимость выпущенной продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция». Далее по мере отгрузки продукции готовая продукция списывается с кредита 43 счета «Готовая продукция» по нормативной (плановой) себестоимости в счет учета продаж 90 «Продажи».

Таким образом при использовании 40 счета «Выпуск продукции» учет готовой продукции на 43 счете «Готовая продукция» ведется по нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае в балансе продукция также будет учитываться по нормативной (плановой) себестоимости.

В конце отчетного периода сопоставляя дебетовый и кредитовый оборот по 40 счету определяются отклонения фактической (производственной) себестоимости от нормативной (плановой). Превышение фактической (производственной) себестоимости над плановой означает перерасход. Перерасход списывается дополнительной записью с кредита счета 40 «Выпуск продукции» в дебет счета 90 «Продажи».

Таким образом определяется фактическая (производственная) себестоимость реализованной продукции. Превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической означает экономию. Экономия списывается сторнировочной записью с кредита 40 счета «Выпуск продукции» на дебет 90 счета «Продажи».

Счет 40 «Выпуск продукции» ежемесячно закрывается и сальдо конечного не имеет. Структура 40 счета представлена в таблице 8.1.

Таблица 8.1.

40 счет «Выпуск продукции, работ и услуг».

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции	Плановая (нормативная) себестоимость выпущенной из производства продукции
Оприходована, выпущенная из производства продукция, по фактической себестоимости в корреспонденции со счетами 20, 23 и 29	Принята к учету готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости в корреспонденции с 43 счетом.
	Списан перерасход (отклонение) в конце месяца на себестоимость продаж (счет 90.2)

Главным преимуществом этого метода является оперативный контроль над затратами на выпуск продукции, путем сопоставления фактической (производственной) и нормативной себестоимости. Вместе с тем, применение данного метода ведет к искажению калькулирования себестоимости продаж, так как отклонения между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью списываются в полном объеме на счет 90.2 «Себестоимость продаж» независимо от того, какой объем продукции был реализован.

В случае, если учет выпуска готовой продукции ведется без использования 40 счета, то продукция в течение отчетного периода (месяца) учитывается по дебету счета 43 «Готовая продукция» по нормативной (плановой) себестоимости. В конце месяца разница между фактической (производственной) и нормативной (плановой) себестоимостью списываются в субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее учетной стоимости» счета 43 «Готовая продукция». Таким образом, на счете 43 формируется фактическая себестоимость продукции. При этом в конце месяца, также списываются отклонения, относящиеся к проданной продукции пропорционально ее учетной стоимости в дебет счета 90.2 «Продажи».

Выбранный метод учета выпуска готовой продукции (с использованием 40 счета или без использования 40 счета) должен быть отражен в учетной политике организации.

Учет выпуска готовой продукции с использованием варианта учета по нормативной (плановой) себестоимости представлен в таблице 8.2.

Таблица 8.2.

Учет выпуска готовой продукции

Содержание операции	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
3. Учет выпуска готовой продукции с использованием 40 счета:		
Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости.	43	40
Списана плановая (нормативная) себестоимость готовой продукции реализованной покупателям, отгруженной покупателям без перехода права собственности.	90.2 и 45	43
Оприходована по фактической (производственной) себестоимости выпущенная из производства в конце месяца готовая продукция.	40	20
Списан в конце месяца перерасход.	90.2	40
Списана сторнировочной записью экономия в конце месяца.	90.2	40
2. Учет выпуска готовой продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции»:		
Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости.	43	20
Списана плановая (нормативная) себестоимость готовой продукции реализованной покупателям, отгруженной покупателям без перехода права собственности.	90.2 и 45	43. Отклонения
Списан в конце месяца перерасход.	43. Отклонения	20
Списана сторнировочной записью экономия в конце месяца.	43. Отклонения	20

Рассмотрим пример учета выпуска продукции с использованием 40 счета «Выпуск продукции».

Организация ведет учет выпуска продукции с учетом 40 счета «Выпуск продукции». Фактическая себестоимость продукции, выпущенной из производства в течении месяца составила 270 000 тыс. руб. Нормативная (плановая) себестоимость, выпущенной из производства продукции, согласно нормативной смете расходов, составляет 240 000 тыс. руб. В течение отчетного периода в бухгалтерском учете в организации были сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 43 - 240 000 руб.

КРЕДИТ 40 - 240 000 руб., на сумму нормативной себестоимости, выпущенной из производства продукции.

ДЕБЕТ 40 - 270 000 руб.

КРЕДИТ 20 - 270 000 руб., на сумму фактической себестоимости, выпущенной из производства продукции.

ДЕБЕТ 90 .2 - 30 000 руб.

КРЕДИТ 40 - 30 000руб., списано на себестоимость продаж положительное отклонение фактической себестоимости, выпущенной из производства продукции от ее нормативной (плановой).

Вариант учета выпуска продукции без использования 40 счета рассмотрим на следующем примере.

Согласно учетной политике организации учет выпуска продукции ведется без использования 40 счета. Нормативная (плановая) себестоимость остатка готовой продукции на складе начало месяца составила 15 000 руб., сумма отклонений фактической (производственной) себестоимости готовой продукции от ее нормативной (плановой) составила 3 000 руб. Нормативная (плановая) себестоимость выпущенной из производства продукции - 150 000 руб. Фактическая (производственная себестоимость) - 165 000 руб. Нормативная (плановая) себестоимость отгруженной продукции составила 155 000 руб. В данном случае необходимо определить фактическую (производственную) себестоимость отгруженной продукции. Данный расчет приведен в Таблице 8.3.

В соответствии с произведенными расчетами на счетах бухгалтерского учета должны быть сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 43 - 150 000 руб.

КРЕДИТ 20 - 150 000 руб., принята к учету готовая продукция, выпущенная из основного производства по нормативной (плановой) себестоимости.

ДЕБЕТ 90 - 155 000 руб.

КРЕДИТ 43 - 155 000 руб., отгружена продукция по нормативной (плановой) себестоимости.

ДЕБЕТ 43 - 15 000 руб., «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой)».

КРЕДИТ 20 - 15 000 руб., списаны отклонения (перерасход).

ДЕБЕТ 90 - 13 640 руб.

КРЕДИТ 43 – 13 640 руб., «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой)», списаны отклонения, пропорционально отгруженной продукции.

Таблица 8.3.

Расчет отклонений фактической (производственной) себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой).

№	Показатель	Нормативная (плановая) себестоимость, руб.	Фактическая себестоимость, руб.	Отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной), +/ -
1	Остаток продукции на складе на начало месяца	55 000	58 000	3 000
2	Поступило продукции из производства	150 000	165 000	15 000
3	Итого	205 000	223 000	18 000
4	Отношение суммы отклонений к нормативной (плановой) себестоимости			8.8 (18 000 / 205 000 х 100%)
5	Отгружен готовой продукции	155 000	168 640 (55 000 + 13 640)	13 640 (155 000 х 8.8 / 100%)
6	Остаток готовой продукции на складе на конец месяца	50 000	54 360	+ 4360

8.4. Учет отгрузки и продажи готовой продукции покупателям.

Отгрузка товаров покупателям производится на основании договоров с покупателями и заказчиками и оформляется соответствующими первичными документами (Накладная на отпуск товаров на сторону М-15, товарная накладная ТОРГ-12). На основании накладных оформляется счет-фактура (необходимый для исчисления НДС) в двух экземплярах. Первый экземпляр организации - продавца отражается в книге продаж, второй направляется покупателю и является основанием для дальнейшего предъявления НДС к возмещению в бюджет.

Для учета продажи продукции используется операционно- результатный счет 90 «Продажи». По дебету данного счета отражается вся совокупность затрат на производство и реализацию продукции, включая коммерческие расходы. по кредиту отражаются доходы по договорным сделкам.

В течение отчетного периода выполняются записи по соответствующей части счета, в конце месяца сравнивая дебетовый и кредитовый оборот счета 90, определяется финансовый результат от реализации продукции (прибыль или убыток), который относится на финансово- результатный счет 99 «Прибыли и убытки». Счет 90 «Продажи» закрывается и сальдо конечного на конец отчетного периода не имеет. Для ведения раздельного учета доходов и расходов к счету 90 «Продажи» открываются субсчета:

- субсчет 90.1 «Выручка»;
- субсчет 90.2 «Себестоимость»;
- субсчет 90.3 «Налог на добавленную стоимость»;
- субсчет 90.4 «Акцизы»;
- субсчет 90.7 «Расходы на продажу»;
- субсчет 90.8 «Управленческие расходы»;
- субсчет 90.9 «Прибыль и убыток от продаж».

Согласно действующему законодательству (223 ст. ГК РФ) переход права собственности на продукцию происходит непосредственно в момент ее отгрузки. При этом на счетах бухгалтерского учета отражается корреспонденция по дебету счета 90 «Продажи», субсчету «Себестоимость продаж» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». В отдельных случаях (при отгрузке товаров без перехода прав собственности покупателю в момент отгрузки) используется счет 45 «Товары отгруженные». На счетах бухгалтерского учета в этом случае выполняется запись по кредиту 43 «Готовая продукция» счета и дебету 45 счета «Товары отгруженные». Данный счет используется при экспорте продукции и ее реализации на комиссионных началах. Учет реализации готовой продукции (товаров, работ и услуг) представлен в таблице 8.4.

Таблица 8.4.

Учет реализации продукции (товаров, работ и услуг)

Содержание операции	ДЕБЕТ	КРЕДИТ
1. Переход права собственности в момент отгрузки		
Отражена выручка от продажи продукции (товаров, работ и услуг) с налогом на добавленную стоимость	62	90.1
Начислен налог на добавленную стоимость по реализации в бюджет	90.3	68
Списана фактическая себестоимость готовой продукции, реализованной покупателям	90.2	43 и 40
Списаны расходы на продажу	90.7	44
Списаны общехозяйственные расходы при использовании метода «директ-костинг»	90.8	26
Списан финансовый результат прибыль (убыток) от реализации товаров, работ и услуг	90.9 (99)	99 (90.9)
2. Учет товаров отгруженных		
Отгружена готовая продукция покупателям	45	43
Признание выручки после перехода права собственности покупателю	62	90.1
Списана себестоимость готовой продукции	90.2	45

Начислен налог на добавленную стоимость по отгруженной готовой продукции	90.3	68
Списаны расходы на продажу	90.7	44
Списан финансовый результат прибыль (убыток) от реализации товаров, работ и услуг	90.9 (99)	99 (90.9)

Процесс реализации продукции сопровождается различными коммерческими расходами, к которым относятся:

- расходы по доставке до потребителя;
- расходы на тару и тарные материалы;
- таможенные сборы и пошлины;
- расходы по хранению готовой продукции в местах ее реализации;
- комиссионные вознаграждения, при условии реализации по договорам комиссии;
- рекламные расходы;
- представительские расходы и др.

Для учета коммерческих расходов предназначен активный счет 44 «Расходы на продажу». Аналитический учет по 44 счету ведется по видам расходов. По окончании отчетного периода аккумулированные коммерческие расходы распределяются между проданной продукцией и остатками продукции на складе.

Рассмотрим пример учета реализации готовой продукции.

В отчетном периоде организация отгрузила продукцию на сумму 135 700 руб. (в т.ч. НДС 20 700 руб.). Фактическая себестоимость отгруженной продукции составила 100 000 руб. Коммерческие расходы 2 000 руб. В течение отчетного периода в бухгалтерском учете в организации были сделаны следующие записи:

ДЕБЕТ 62 - 135 700 руб.

КРЕДИТ 90.1 -135 700 руб., на сумму договорной стоимости отгруженной продукции.

ДЕБЕТ 90.3 - 20 700 руб.

КРЕДИТ 68 - 20 700 руб., на сумму НДС.

ДЕБЕТ 90.2 - 100 000 руб.

КРЕДИТ 43 - 100 000 руб., на сумму себестоимости готовой продукции.

ДЕБЕТ 90.7 - 2 000 руб.

КРЕДИТ 44 - 2 000 руб.

ДЕБЕТ 90.9 - 13 000 руб.
КРЕДИТ 99 - 13 000 руб., на сумму прибыли от продажи продукции.

8.5. Отражение информации о готовой и отгруженной продукции, товарах и расходах на продажу в бухгалтерской отчетности.

Данные о стоимости готовой и отгруженной продукции в оценке, предусмотренной учетной политикой (по полной или неполной, нормативной и фактической себестоимости), содержатся во втором разделе актива баланса.

Товары отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки товаров при их выбытии (по себестоимости единицы, средней себестоимости, способу ФИФО). Исключением из этого правила являются товары, учитываемые по продажной стоимости.

Готовая продукция и товары, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки готовой, отгруженной продукции и товаров;
- о последствиях изменения способов оценки готовой, отгруженной продукции и товаров;
- о стоимости готовой, отгруженной продукции и товаров, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости данных материальных ценностей.

Сведения о расходах на продажу за отчетный и предыдущие годы содержатся в отчете о прибылях и убытках (ф. N 2).

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания расходов на продажу.

8.6. Вопросы для самоконтроля.

1. Укажите счет, на котором ведется учет готовой продукции:
   - счет «Готовая продукция»;
   - счет «Основное производство»;
   - счет «Вложения во внеоборотные активы».
2. Выпуск готовой продукции из производства оформляется записью:
   - дебет счета «Выпуск продукции (работ, услуг)» - кредит счета «Основное производство»;

- дебет счета «Продажи» - кредит счета «Готовая продукция»;
- дебет счета «Выпуск продукции (работ, услуг)» - кредит счета «Основное производство».

3. Каким образом отражается полученная от продажи продукции прибыль за отчетный период:

- дебет счета «Прибыли и убытки» - Кредит счета «Продажи»;
- дебет счета «Продажи» - Кредит счета «Прочие доходы и расходы»;
- дебет счета «Продажи» - Кредит счета «Прибыли и убытки».

4. Что понимается под готовой продукцией? В чем состоит отличие готовой продукции от незавершенного производства?

5. В какой оценке готовая продукция отражается в балансе?

- Каким образом выполняется синтетический учет выпуска продукции?
- В чем состоят преимущества и недостатки применения метода учета выпуска продукции с использованием 40 счета «Выпуск продукции (работ, услуг)»?

8. В какой оценке отражается готовая продукция на 43 счете «Готовая продукция» при применении метода учета выпуска продукции с использованием 40 счета «Выпуск продукции (работ, услуг)»?

9. Какой порядок определения и учета отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее учетной стоимости применяется?

10. Какой порядок учета готовой отгруженной продукции, право собственности на которую не перешло к покупателю?

11. На основании каких документов производится отгрузка готовой продукции покупателям?

12. Когда наступает переход права собственности на готовую продукцию покупателю?

13. Что относится к коммерческим расходам?

14. В какой оценке готовая продукция отражается на 43 счете «Готовая продукция»:

- по фактической себестоимости;
- по нормативной (плановой) себестоимости;
- оба варианта верны.

15. На каком счете учитываются рекламные расходы?

16. Как организуется учет реализации готовой продукции?

17. Какая информация о готовой и отгруженной продукции, товарах и расходах на продажу подлежит отражению в бухгалтерской отчетности?

8.7. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. Согласно учетной политике организации учет выпуска продукции осуществляется по нормативной (плановой) себестоимости с использованием 40 счета «Выпуск продукции (работ, услуг)» Нормативная

себестоимость, выпущенной в течении отчетного периода продукции составила 110 000руб. Фактическая производственная себестоимость готовой продукции- 120 000 руб.?

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие учет выпуска готовой продукции.

Задача 2. Согласно учетной политике организации учет выпуска продукции осуществляется по нормативной (плановой) себестоимости без использования 40 счета «Выпуск продукции (работ, услуг)» Нормативная себестоимость, выпущенной в течении отчетного периода продукции составила 120 000руб. Фактическая производственная себестоимость готовой продукции - 130 000 руб. Нормативная (плановая) себестоимость отгруженной продукции составила 125 000 руб. Согласно договору, отгружено продукции на сумму 147 500 руб. (в т. ч. НДС 22 500 руб.) Остаток готовой продукции на складе на начало месяца по учетной стоимости 10 000 руб. Отклонения фактической производственной себестоимости от ее учетной стоимости - 3 000 руб.?

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие учет выпуска и реализации готовой продукции, определите фактическую производственную себестоимость отгруженной продукции, определите финансовый результат от реализации готовой продукции.

Задача 3. Согласно договору поставки, отгружено покупателю продукции на сумму 170 000руб, в т. ч. НДС. Себестоимость отгруженной продукции -110 000 руб. Коммерческие расходы составили 5 000 руб. Право собственности переходит к покупателю момент отгрузки.

Задание. Определить финансовый результат от продажи продукции. Составить бухгалтерские записи.

Глава 9. Учет финансовых вложений.

9.1. Понятие и классификация финансовых вложений.

Порядок бухгалтерского учета финансовых вложений в Российской Федерации определяется нормами ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Этот документ устанавливает особенности бухгалтерского отражения хозяйственных операций с целым рядом объектов, к числу которых, в первую очередь, относятся ценные бумаги. Обращение эмиссионных ценных бумаг регламентируется Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг». Эти бумаги, удостоверяя совокупность прав, размещаются выпусками, и имеют равные объемы и сроки прав внутри одного выпуска. К ним, в том числе, относятся:

- акции, закрепляющие права владельцев на получении части прибыли компании, на управление этой компанией и на часть ее имущества, оставшегося после ликвидации;
- облигации, предусматривающей в определенный срок при ее погашении получение от эмитента ее номинальной стоимости, либо иного эквивалентного имущества, при этом доходом по облигации является дисконт и / или проценты;
- опционы, предоставляющие владельцу право на покупку определенного количества акций эмитента при наступлении определенного указанного в ней срока и / или определенных указанных в ней обстоятельств по цене, определенной в опционе;
- депозитарные расписки, удостоверяющие право собственности на определенное количество представляемых ценных бумаг, и закрепляющие право владельца требовать от эмитента расписок соответствующего количества ценных бумаг (облигаций или акций).

Выпуск, движение и погашение неэмиссионных ценных бумаг – тех, которые не отвечают признакам эмиссионных, регулируются отдельными законодательными актами.

Так, вексельное обращение подлежит организации в соответствии с Федеральным законом от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе» и Постановлении ЦИК СССР и СНК СССР от 07.08.1937 № 104/1341 «О введении в действие Положения о простом и переводном векселе». Движение закладных регламентировано Федеральным законом от 16.07.1998 № 102-ФЗ «Об ипотеке (залоге недвижимости)». Порядок выпуска депозитных и сберегательных сертификатов – нормативными документами Банка России, складских свидетельств и чеков – положениями Гражданского Кодекса РФ.

В мировой системе финансов существует целый ряд производных ценных бумаг или деривативов, которые предоставляют владельцу право на совершение в будущем какой-либо сделки в отношении ценных бумаг или базовых активов. В сути своей, указанные ценные бумаги являются договорами о приобретении

объектов на определенных условиях и / или при наступлении определенных условий и / или событий.

Таким образом, система ценных бумаг в обществе достаточна сложна. Однако к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений принимаются не все из них, а только те, которые удовлетворяют перечисленным в ПБУ 19/02 критериям, а именно:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, неплатежеспособности должника, ликвидности и др.);
- способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста стоимости.

Как следует из приведенных выше критериев признания финансовых вложений, в их состав можно включить только те объекты, которые при их погашении (обмене, выкупе, возврате и т.п.) приносят доход (сумму, превышающую затраты на приобретение), либо при условии их наличия отмечается потенциальный или реальный доход в форме процентов, дивидендов, прироста рыночной стоимости.

Финансовые вложения классифицируют в зависимости от цели приобретения, от связи с уставным капиталом организаций, от срока погашения (Таблица 9.1):

Таблица 9.1

Классификация финансовых вложений.

По назначению	По связи с уставным капиталом	По сроку погашения
• приобретенные с целью перепродажи • приобретенные с целью получения дохода	• долевые • долговые	• долгосрочные • краткосрочные • просроченные

В Таблице 9.2 приведены те объекты, которые удовлетворяют критериям признания финансовых вложений, а также те, которые не обладают требуемыми характеристиками.

Таблица 9.2

Классификация объектов учета.

К финансовым вложениям относят:	**К финансовым вложениям не относят:**
• государственные и муниципальные ценные бумаги; • ценные бумаги других организаций; • вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в т.ч. дочерних и зависимых хозяйственных обществ); • предоставленные другим организациям займы, • депозитные и сберегательные вклады в кредитных организациях, • дебиторская задолженность третьих лиц, приобретенная на основании уступки права требования • вклады организации – товарища по договору о совместной деятельности.	• собственные акции, выкупленные у акционеров; • товарные векселя • вложения в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые за плату во временное пользование с целью получения дохода; • драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства, иные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности. • активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы.

Финансовые вложения, приобретенные с целью перепродажи, приносят доход в момент отчуждения вследствие продажи по более высокой цене. Те, которые приобретены с целью извлечения дохода в периоде владения, приносят доход в форме дивидендов, процентов и / или дисконта.

К долевым финансовым вложениям относят акции, доли в уставных (складочных) капиталах (фондах) хозяйственных обществ, товариществ, кооперативов, унитарных предприятий, а также в совместное имущество по договору простого товарищества.

К долговым финансовым вложениям относят суммы предоставленных займов, приобретенную дебиторскую задолженность третьих лиц, вклады в банках, сберегательные и депозитные сертификаты, приобретенные или полученные от векселедателя финансовые векселя.

Долгосрочные финансовые вложения – это те, срок погашения которых превышает 12 месяцев, либо не определен (например, акции, вклады в уставные капиталы иных юридических лиц, вклады товарищей по договору о совместной деятельности). Краткосрочные финансовые вложения предполагаются к погашению в течение года или ранее. Просроченные финансовые вложения – это те, срок оплаты, которые наступил, но они не погашены заемщиком, либо не предъявлены к погашению держателем векселей или облигаций.

9.2. Учет поступления и движения финансовых вложений.

Инвестиции в финансовые вложения учитывают на счете 58 «Финансовые вложения». План счетов бухгалтерского учета предлагает строить аналитический учет финансовых в следующем порядке:

58-1 "Паи и акции",

58-2 "Долговые ценные бумаги",

58-3 "Предоставленные займы",

58-4 "Вклады по договору простого товарищества".

В дополнении к указанным субсчетам требуется обеспечить аналитику по видам финансовых вложений и по объектам, по которым размещены средства (заемщикам, кредитным организациям и т.д.). Важно также разграничить объекты по срокам – на долгосрочные и краткосрочные, так как в финансовой отчетности информация о финансовых вложениях приводится раздельно – по долгосрочным и по краткосрочным.

Следует учитывать, что в состав финансовых вложений входят также некоторые объекты, которые учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках». Например, депозиты, иные вклады в банках, приносящие доход.

Беспроцентные займы, долговые ценные бумаги, которые не приносят доход, а также просроченные займы не могут быть учтены в составе финансовых вложений, не отражаются на счете 58 «Финансовые вложения», подлежат отражению как прочая дебиторская задолженность на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Не являются финансовыми вложениями и не отражаются на счете 58 «Финансовые вложения» также такие объекты, как товарный вексель - вексель покупателя (заказчика), полученный в обеспечение дебиторской задолженности по оплате товаров, имущества, работ, услуг (счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Векселя полученные»); чековые книжки – счет 55 «Специальные счета в банках» субсчет «Чековые книжки»; собственные акции (доли в уставном капитале), выкупленные у акционеров (участников) – счет 81 «Собственные акции (доли)».

Единица бухгалтерского учета финансовых вложений выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих вложениях, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимости от характера финансовых вложений, порядка их приобретения и использования единицей финансовых вложений может быть серия, партия и т.п. однородная совокупность финансовых вложений.

Финансовые вложения поступают в организацию путем приобретения за плату, по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами (мена), путем получения вклада в уставный капитал, а также - безвозмездно. Способы формирования первоначальной стоимости

финансовых вложений в зависимости от способа их поступления в организацию приведены в таблице 9.3.

Таблица 9.3.

Оценка финансовых вложений при их поступлении в организацию.

Способ поступления	Первоначальная стоимость
Приобретение за плату	Сумма фактических затрат на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов.
Вклад в уставный капитал, в простое товарищество	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками).
Безвозмездное поступление	Текущая рыночная стоимость - если ее можно определить. Сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету, - для ценных бумаг, по которым не рассчитывается рыночная цена.
Приобретение по договорам с оплатой неденежными средствами	Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

В дальнейшем порядок оценки финансовых вложений зависит от того, к какой категории они принадлежат. Подходы к последующей оценке финансовых вложений после оприходования отражены в таблице 9.4.

Таблица 9.4.

Последующая оценка финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость	Финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется
1. Отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки оценки на предыдущую отчетную дату. 2. Корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.	1. Отражаются в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости. 2. По долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося дохода, относить на финансовые результаты в составе прочих доходов и расходов.

3. В бухгалтерском учете разница между оценкой по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой относится на финансовые результаты в составе прочих доходов или расходов. 4. В налоговом учете доход / расход в виде разницы, полученной при переоценке ценных бумаг, не учитывается при определении налоговой базы по налогу на прибыль.	. В налоговом учете разница между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг не включается в состав доходов / расходов при расчете налога на прибыль.

Пример учета финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, приведен в таблице 9.5.

Воспользуемся следующими условиями: ООО "Первоцвет" 10 августа приобрело 10 акций ПАО "Василек" по цене 5 000 руб. за акцию. Акции ПАО "Василек" обращаются на рынке ценных бумаг. На 30 сентября цена одной акции равна 5 100 руб. ООО "Первоцвет" ежеквартально корректирует стоимость финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная цена.

Таблица 9.5.

Учет финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость.

Дата	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
10.08	*Выписка банка* Оплачены акции с расчетного счета	76	51	50 000
10.08	*Договор на приобретение акций, акт приема-передачи* Оприходованы акции в составе финансовых вложений	58-1	76	50 000
30.09	*Расчет бухгалтерии* Отражена корректировка первоначальной стоимости акций	58-1	91-1	1 000
30.09	*Расчет бухгалтерии* Отражен постоянный налоговый актив в связи с возникшей налоговой разницей при корректировке стоимости акций	68	99	200

Пример учета финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, приведен в таблице 9.6.

Воспользуемся следующими условиями: ООО "Первоцвет" 10 августа приобрело 50 облигаций ПАО «Василек» по цене 3 000 руб. за штуку, со сроком обращения 1 год. Номинальная стоимость облигации – 5 000 руб. Ежеквартально облигации приносят доход 5% (20% в год). ООО "Первоцвет" доводит

первоначальную стоимость до номинальной равномерно в течение года (срок обращения).

Таблица 9.6.

Учет финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость.

Дата	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
10.08	*Выписка банка* Оплачены облигации с расчетного счета	76	51	150000
10.08	*Договор на приобретение облигаций, акт приема-передачи* Оприходованы облигации в составе финансовых вложений	58-2	76	150000
30.09	*Расчет бухгалтерии* Начислен доход в виде причитающихся к получению процентов за 3 квартал	76	91-1	12500
30.09	*Расчет бухгалтерии* Учтена 1/4 разницы между первоначальной и номинальной стоимостью облигаций.	58-2	91-1	25000
30.09	*Расчет бухгалтерии* Отражен постоянный налоговый актив в связи с налоговой разницей при признании разницы между номиналом и первоначальной стоимостью облигаций	68	99	5000

9.3. Учет обесценения финансовых вложений.

При устойчивом падении рыночных цен на те объекты финансовых вложений, которые не обращаются на организованных рынках ценных бумаг, организации вправе

отражать их в отчетности по цене, соответствующей рыночной (расчетной). Такой подход обеспечивает наиболее достоверную информацию об имущественном положении предприятия.

Рыночная или расчетная цена в данном случае – это величина, которую организация реально может получить на отчетную дату в результате продажи указанных активов. ПБУ 19/02 «Финансовые вложения» определяет, что обесценение финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость – это устойчивое существенное снижение их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от них в обычных условиях ее деятельности.

В целях отражения в отчетности информации об активах по расчетной цене создается резерв под обесценение финансовых вложений на сумму разницы

между учетной ценой объектов (ценой, отраженной на счете 58) и их рыночной (расчетной ценой) ценой.

Резерв может создаваться только при условии, что выполняются определенные качественные условия – критерия обесценения.

К критериям создания резерва под обесценение финансовых вложений, одновременное выполнение каждого из которых является условием указанной процедуры, относят:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость существенно уменьшалась;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости финансовых вложений.

В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений за счет финансовых результатов организации (прочих расходов) с использованием счета 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений». В бухгалтерской отчетности финансовые вложения, под снижение стоимости которых образован резерв (счет 58), отражаются за вычетом этого резерва (счет 59).

В налоговом учете создание резерва под обесценение финансовых вложений в целях налогообложения прибыли не учитывается (п. 10 ст. 270 НК РФ), за исключением организаций – профессиональных участников рынка ценных бумаг.

Проверка на обесценение производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря при наличии признаков обесценения.

Если выявляется дальнейшее снижение расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение увеличивается и уменьшается финансовый результат. Если выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма резерва уменьшается, а финансовый результат увеличивается. Если финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого снижения стоимости, то сумма созданного резерва относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов).

Примеры бухгалтерских записей по учету обесценения финансовых отражены в Таблице 9.7. Аналитический учет резервов под обесценение финансовых вложений ведется в разрезе каждого сформированного резерва.

Таблица 9.7.

Учет финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость.

Дата	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
10.08	*Договор на приобретение облигаций, акт приема-передачи* Оприходованы облигации в составе финансовых вложений	58-2	76	150 000
31.12	*Расчет бухгалтерии* В связи с устойчивым снижением рыночных цен на облигации сформирован резерв под обесценение	91-2	59	20 000
31.12	*Расчет бухгалтерии* Рассчитана постоянная налоговая разница, сформировано постоянное налоговое обязательство	99	68	4 000
20.01	*Договор на приобретение облигаций, акт приема-передачи* Отражена выручка от продажи облигации	76	91-1	100 000
20.01	*Договор на приобретение облигаций, акт приема-передачи* Списана учетная цена облигаций	91-2	58	150 000
20.01	*Расчет бухгалтерии* Списан резерв под обесценение облигаций	59	91-1	20 000
20.01	*Расчет бухгалтерии* Рассчитана постоянная налоговая разница, сформирован постоянный налоговый актив	68	99	4 000
20.01	*Расчет бухгалтерии* Выявлен финансовый результат реализации облигаций	99	91-9	30 000

9.4. Учет доходов и расходов по финансовым вложениям и их выбытия.

Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями в зависимости от видов деятельности организации.

Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, признаются прочими расходами организации.

Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений (оплата услуг банка и/или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п.) признаются прочими расходами организации.

Пример учета доходов и расходов по финансовым вложениям, приведен в таблице 9.8.

Воспользуемся условиями следующего примера. ООО "Первоцвет" 10 августа приобрело 50 облигаций по цене 3000 руб. за штуку, со сроком обращения 1 год. Номинальная стоимость облигации - 5000 руб. Ежеквартально облигации приносят доход 5% (20% в год). Облигации хранятся в депозитарии банка, за что банк ежеквартально списывает со счета ООО "Первоцвет" 1 000 рублей.

Таблица 9.8.

Учет финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость.

Дата	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
10.08	*Выписка банка* Оплачены облигации с расчетного счета	76	51	150 000
10.08	*Договор на приобретение облигаций, акт приема-передачи* Оприходованы облигации в составе финансовых вложений	58-2	76	150 000
30.09	*Расчет бухгалтерии* Начислен доход в виде причитающихся к получению процентов за 3 квартал	76	91-1	12 500
30.09	*Выписка банка* Списана плата за услуги депозитария	91-1	51	1 000

Выбытие финансовых вложений может быть связано с продажей, меной, погашением ценных бумаг и долей в уставном капитале, возвратом займов, внесением вкладов в уставный капитал, а также безвозмездной передачей.

Объекты, по которым определяется текущая рыночная цена, списываются, по последней оценке, объекты, по которым не определяется текущая рыночная цена – по цене, указанной в таблице 9.9.

Таблица 9.9.

Оценка финансовых вложений при выбытии.

Способ оценки:	Вид вложений:
1. По первоначальной стоимости каждой единицы финансовых вложений	Вклады в капиталы других организаций (кроме акций), предоставленные займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются только по первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы.

2. По средней первоначальной стоимости;	Ценные бумаги. При этом средняя стоимость определяется путем деления общей первоначальной стоимости на количество бумаг одного вида.
3. По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО)	Ценные бумаги, первыми списываемые, оцениваются по первоначальной стоимости ценных бумаг первых по времени приобретения. Остаток на конец месяца оценивается по стоимости последних приобретенных бумаг.

Информация о способах оценки финансовых вложений, по которым предусмотрены альтернативы – по средней стоимости или методом ФИФО, отражаются в учетной политике организации.

При применении метода списания ценных бумаг по средней стоимости стоимость списываемых ценных бумаг определяется путем умножения количества выбывающих ценных бумаг на среднюю первоначальную стоимость одной ценной бумаги данного вида. Средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги рассчитывается путем деления стоимости ценных бумаг на их количество.

Проиллюстрируем особенности применения метода примером, данные для которого содержит таблица 9.10.

На основе данных таблицы 9.10. рассчитаем следующие показатели:

(1) среднюю первоначальную стоимость (цену) одной ценной бумаги:

(10,0 млн. руб. + 5,0 млн. руб. + 6,6 млн. руб. + 9,6 млн. руб.) / 290 = 107,6 тыс. руб.

(2) стоимость выбывших ценных бумаг:

160 х 107,6 тыс. руб. = 17,2 млн. руб.

(3) стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца:

130 х 107,6 тыс. руб. = 14,0 млн. руб

Таблица 9.10.

Расчет стоимости ценных бумаг методом средней стоимости.

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	кол-во	цена тыс. руб.	сумма млн. руб.	кол-во	цена тыс. руб.	сумма млн. руб.	кол-во	цена тыс. руб.	сумма млн. руб
Остаток на 1 число									
10-е									
15-е									

20-е									
Итого									

Используя те же данные, рассчитаем показатели, применяя метод ФИФО:

Таблица 9.11.

Расчет стоимости ценных бумаг методом ФИФО.

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	кол-во	цена тыс. руб.	сумма млн. руб.	кол-во	цена тыс. руб.	сумма млн. руб.	кол-во	цена тыс. руб.	сумма млн. руб
Остаток на 1 число									
10-е									
15-е									
20-е									
Итого									

(1) *стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца, исходя из стоимости по последним поступлениям*:
(80 х 120 тыс. руб.) + (50 х 110 тыс. руб.) = 15,1 млн. руб.
(2) *стоимость единицы остатка ценных бумаг на конец месяца по методу ФИФО*:
15,1 млн. руб. / 130 = 116, 2 тыс. руб.
(3) *стоимость выбывающих ценных бумаг (определяется вычитанием из суммы стоимости остатков на начало месяца и стоимости поступивших за месяц ценных бумаг стоимости остатка ценных бумаг на конец месяца*):
31,2 млн. руб. - 15,1 млн. руб. = 16,1 млн. руб.
(4) *стоимость единицы выбывающих ценных бумаг*:
16,1 млн. руб. / 160 = 100,6 тыс. руб.

Пример учета выбытия ценных бумаг приведен в таблице 9.12.

Воспользуемся условиями уже рассмотренного примера. ООО "Первоцвет" 10 августа приобрело 50 облигаций ПАО «Василек» по цене 3000 руб. за штуку, со сроком обращения 1 год. Номинальная стоимость облигации - 5000 руб. Ежеквартально облигации приносят доход 5% (20% в год). ООО "Первоцвет" доводит первоначальную стоимость до номинальной равномерно в

течение года (срок обращения). Облигации погашены в срок - по истечении года с момента приобретения.

Таблица 9.12.

Учет выбытия финансовых вложений на дату погашения.

Дата	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
		Дебет	Кредит	
10.08	*Акт приема-передачи облигаций при погашении* Начислен доход по погашенным облигациям	76	91-1	250 000
10.08	*Акт приема-передачи облигаций при погашении* Списаны облигации по номинальной стоимости	91-2	58	250 000
10.08	*Выписка банка* Получены денежные средства	51	76	250 000

9.5. Отражение информации о финансовых вложениях в отчетности.

В соответствии с требованиями бухгалтерского законодательства, в частности Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности обязательно проведение инвентаризации.

При проверке фактического наличия ЦБ устанавливают:

- наличие и правильность оформления ценных бумаг, договоров займа, договоров уступки прав требования, договоров банковского депозита и т.д., а также наличие первичных документов, подтверждающих переход рисков к организации;
- обоснованность величины стоимости, отраженных на балансе ценных бумаг, дебиторской задолженности, сумм прав требования, займов;
- наличие и сохранность ценных бумаг;
- своевременность и полноту отражения изменения оценки групп финансовых вложений, в том числе тех, по которым определяется текущая рыночная стоимость, тех, разница между номиналом и первоначальной стоимостью которых равномерно списывается в течение периода обращения, а также тех, по которым сформирован резерв на обесценение.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг в депозитарии заключается в сверке остатков, числящихся на счетах в учете организации, и данных выписок депозитария.

Результаты инвентаризации ЦБ обычно отражаются в Инвентаризационной описи ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности по форме № ИНВ -16. Опись составляется в двух экземплярах, подписывается ответственными лицами инвентаризационной комиссии и материально ответственным лицом. Один экземпляр описи передается в бухгалтерию организации, второй - остается у материально ответственного лица.

Таблица 9.13.

Учет результатов инвентаризации финансовых вложений.

Документ и содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Акт инвентаризации Выявлены неучтенные ранее финансовые вложения	58	91-1
Акт инвентаризации Списана учетная стоимость недостачи финансовых вложений	94	58

Показатели, раскрывающие информацию о финансовых вложениях в отчетности, напрямую определяются положениями учетной политики организации в отношении финансовых вложений. В состав решений, которые организация должна сделать, выбирая способы учета финансовых вложений относятся следующие (таблица 9.14.):

Таблица 9.14.

Учетная политика организации в части финансовых вложений.

Способы ведения учета ФВ	**Основание**
Оценка ФВ в текущем учете: • по первоначальной стоимости • по текущей рыночной стоимости	п. 20 ПБУ 19/02
Оценка ФВ при выбытии: • по первоначальной стоимости • по средней стоимости • по методу ФИФО	п. 37-38 ПБУ 19/02
Формирование резерва под обесценение ФВ	п. 26 ПБУ 19/02
Порядок ведения аналитического учета ФВ (решение о дисконтировании и его способы)	п. 23 ПБУ 19/02

Требования к раскрытию информации о финансовых вложениях в отчетности приведены не только в документах, непосредственно определяющих формат представления финансовой отчетности, но, главное, в ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». В соответствии с его положениями в отчетности

организации должна быть отражена следующая информация о наличии и движении финансовых вложений:

- способы оценки вложений при их выбытии по группам или видам;
- последствия изменений способов оценки вложений при их выбытии;
- стоимость вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;
- по долговым ценным бумагам, по которым не определялась текущая рыночная стоимость, - разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения;
- стоимость и виды ценных бумаг и иных вложений, обремененных залогом;
- стоимость и виды выбывших ценных бумаг и иных вложений, переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);
- данные о резерве под обесценение вложений с указанием: вида вложения, величины резерва, созданного в отчетном году, величины резерва, признанного прочим доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году;
- по долговым ценным бумагам и предоставленным займам - данные об их оценке по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

9.6. Вопросы для самоконтроля.

1. К финансовым вложениям относятся:

- вложения в имущество, которое затем предоставляется во временное пользование третьим липам;
- товарные векселя, выданные организации покупателем при расчетах за продукцию;
- инвестиции в ценные бумаги, уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы;
- собственные акции, выкупленные у акционеров.

2. Какая классификация финансовых вложений используется в организации бухгалтерского учета и отчетности:

- деление финансовых вложений на долгосрочные (на срок более одного года) и краткосрочные (на срок менее одного года) вложения;

- деление финансовых вложений на прямые и косвенные инвестиции;
- деление финансовых вложений на процентные и дисконтные.

3. Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету:
   - по номинальной стоимости;
   - по первоначальной стоимости;
   - по остаточной стоимости;
   - по дисконтированной стоимости.

4. Первоначальная стоимость каких групп финансовых вложений подлежит корректировке:
   - финансовые вложения, по которым может быть определена текущая рыночная стоимость;
   - финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
   - финансовые вложения в совместную деятельность.

5. По каким финансовым вложениям создается резерв под обесценение:
   - по всем видам вложений;
   - по финансовым вложениям, рыночная стоимость которых рассчитывается организатором торгов на организованном рынке ценных бумаг;
   - по финансовым вложениям, рыночная стоимость которых не определяется на организованном рынке ценных бумаг.

6. Создание резервов под обесценение вложений в ценные бумаги отражается записью:
   - Д 26 «Общехозяйственные расходы» К 96 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;
   - Д 91 «Прочие доходы и расходы» К 96 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;
   - Д 99 «Прибыли и убытки» К 96 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

7. Корректировки стоимости финансовых вложений, по которым определяется их текущая рыночная стоимость организатором торгов, отражаются на счете
   - 99 «Прибыли и убытки»;
   - 96 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;
   - 91 «Прочие доходы и расходы».

8. Финансовые вложения отражаются в балансе как:
   - сумма остатка по счет 58 «Финансовые вложения».
   - сумма остатков по счетам 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений».
   - разность остатков по счетам 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений».

- разность остатков по счетам 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений» и 58 «Финансовые вложения».

9. Финансовые вложения, по которым наблюдается устойчивое снижение расчетной стоимости, могут быть отражены в отчетности:
   - за вычетом резерва под обесценение;
   - за вычетом начисленной амортизации;
   - по восстановительной стоимости с учетом результатов переоценки.
10. Первоначальная стоимость финансовых вложений - это
   - их номинальная стоимость;
   - их текущая рыночная стоимость;
   - их текущая рыночная стоимость за вычетом резерва под обесценение;
   - сумма фактических затрат по приобретению.

9.7. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. По данным источников ИТАР ТАСС, Российский фонд прямых инвестиций приобрел 0,55 группы «Полюс Золото» на сумму 250 млн. рублей. Для осуществления расчетов по сделки привлечен долгосрочный кредит в полном размере инвестиций.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке Российского фонда прямых инвестиций. Какая информация о сделке подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности фонда?

Задача 2. ООО «Фактор», не являющееся профессиональным участником рынка ценных бумаг, в целях участия в проведении общего собрания ПАО «Маяк» выкупило у его акционеров пакет голосующих акций стоимостью 100 000 рублей (цена одной акции 100 руб.). По итогам отчетного года стоимость приобретения одной акции составила 85 руб., отмечено существенное снижение их стоимости, свидетельства возможного роста цены отсутствуют. В связи с этим ЗАО «Фактор» приняло решение о резервировании средств под обесценение финансовых вложений. В начале следующего года после проведения общего собрания ПАО «Маяк» его акции проданы ЗАО «Факел» по цене 80 000 рублей третьему лицу.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке ООО «Фактор». Какая информация подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности компании?

Задача 3. В феврале текущего года ООО «Старт» приобретены государственные облигации, сроком обращения 9 месяцев под 12% годовых с ежемесячным начислением и выплатой процентов номиналом 200 000 рублей за 209 000 рублей. Согласно положениям учетной политики общества, разница

между номиналом и покупной ценой списывается равномерно ежеквартально. По окончании срока обращения облигации погашены.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке ООО «Старт».

Задача 4. ООО «Альфа» предоставила займ ООО «Бетта» на 2 месяца на сумму 200 000 рублей под 10 % годовых. Проценты подлежат получению по окончании срока договора вместе с погашением основной суммы долга. Займ возвращен несвоевременно – просрочка 1 месяц, по окончании срока начислены штрафные санкции в размере, предусмотренном гражданским законодательством. Одновременно с займом погашены проценты и штрафные суммы.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке ООО «Альфа».

Глава 10. Учет денежных средств и денежных документов.

10.1. Документальное оформление и учет денежных средств в кассе организации

Основными нормативными актами, регулирующими порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, являются:

- Закон о бухгалтерском учете;
- Положение по ведению бухгалтерского учета;
- **Указание Банка России от 19 июня 2017** года № 4416-У "О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства"

Получение денежных средств с расчетного счета в кассу оформляется денежным чеком, в котором указываются цели данной операции: выдача заработной платы, пособий, командировочных расходов, на хозяйственные нужды и др. Денежный чек подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Реквизиты чека полностью повторяются в корешке, который остается для подтверждения записей по кассовым операциям в учетных регистрах. Чеки (25 или 50 чеков) содержатся в специальной чековой книжке, которая выдается по заявлению владельца счета. Чековые книжки являются бланками строгой отчетности и хранятся в сейфе организации. Наличные деньги могут расходоваться только на указанные в чеке цели (целевое назначение).

Организации могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимита, установленного обслуживающим банком по согласованию с руководством предприятия.

Юридическое лицо самостоятельно определяет лимит остатка наличных денег в соответствии с приложением к Указанию 3210-У, исходя из характера его деятельности с учетом объемов поступлений или объемов выдач наличных денег.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{V}{P} \times N_c$$

,

где:

L - лимит остатка наличных денег в рублях;

V - объем поступлений наличных денег;

P - расчетный период в рабочих днях (не более 92);

N- период времени между днями сдачи в банк юридическим лицом наличных денег, не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении лица в населенном пункте, в котором отсутствует банк, 14 рабочих дней.

Кассовые операции должны оформляться типовыми межведомственными формами первичной учетной документации, утвержденными Постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. N 88 "Об утверждении

унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации". Для документирования кассовых операций должны использоваться следующие формы:

- приходный кассовый ордер (форма № КО-1),
- расходный кассовый ордер (форма № КО-2),
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма № КО-3),
- кассовая книга (форма № КО-4),
- книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

При составлении первичных учетных документов по учету кассовых операций в соответствии с постановлением Госкомстата России от 24 марта 1999 г. N 20 "Об утверждении порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации" предприятиям не разрешается вносить дополнительные реквизиты в унифицированные формы по первичному учету кассовых операций. При их заполнении запрещается внесение любых исправлений, подчисток, помарок. Приходный или расходный кассовый документ, содержащий подчистки, помарки, исправления, считается недействительным и к дальнейшему учету не принимается.

Прием наличных денег в кассу производится по приходному кассовому ордеру (форма №КО-1). Приходный кассовый ордер выписывает работник бухгалтерии в одном экземпляре на основании кассовых и товарных чеков, авансовых отчетов и других документов. Приходный кассовый ордер подписывается главным бухгалтером или уполномоченным лицом и передается кассиру для исполнения по нему операции по приему наличных денег в кассу организации. Приходный кассовый ордер состоит из двух частей – самого приходного кассового ордера и квитанции к нему. Лицу, внесшему в кассу наличные денежные средства, выдается квитанция о приеме денег к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера и кассира, заверенная печатью кассира или оттиском кассового аппарата.

Выдача наличных денег из кассы производится по расходным кассовым ордерам (форма №КО-2) или надлежаще оформленным документам (платежная ведомость, расходная ведомость, заявление на выдачу денег и др.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны главным бухгалтером и руководителем организации.

Расходный кассовый ордер заполняется работником бухгалтерии в одном экземпляре и передается кассиру для исполнения по нему операции по выдаче наличных денег из кассы организации. Он состоит из двух частей – распорядительной и оправдательной. Распорядительная часть содержит указание на выдачу денежных средств в соответствии с указанным основанием.

Оправдательная часть является распиской лица, указанного в распорядительной части расходного кассового ордера, в получении денежных средств

В тех случаях, когда на документах, прилагаемых к расходному кассовому ордеру (заявлениях, счетах и др.), есть разрешительная надпись руководителя организации, его подпись на расходном кассовом ордере не обязательна.

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 учитывают в кассовой книге (форма №КО-4).

Каждая организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовой книге ведутся в 2-х экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера организации или лица, его заменяющего.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист кассовой книги (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

При условии обеспечения полной сохранности кассовых документов в организации кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограмм "Вкладной лист кассовой книги". Одновременно с ней формируется машинограмма «Отчет кассира». Обе формы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и иметь все реквизиты кассовой книги. Нумерация листов осуществляется автоматически.

В машинограмме «Вкладной лист кассовой книги» последним за каждый месяц должно автоматически печататься общее количество листов кассовой книги за каждый месяц, за год.

Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма N КО-5) применяется для учета денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), а также учета возврата наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям.

Для формирования информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранной валютах, находящихся в кассе, Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 50 «Касса».

Сальдо счета указывает на наличие свободных денежных средств в кассе организации на начало и конец месяца. По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов.

Корреспонденция счетов по операциям, связанным с поступлением денежных средств в кассу организации и их выдачей из кассы приведена в Таблице 10.1.

Таблица 10.1.

Корреспонденция счетов по учету денежных средств в кассе.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Поступили наличные денежные средства с расчетного счета в кассу организации	50	51
2	Получена наличными в кассу выручка за проданные товары в розничной торговле	50	90/1
3	Получена в кассу от поставщика сумма ранее выданного ему аванса (предоплаты)	50	60/2
4	Получены наличные денежные средства от покупателей в погашение задолженности за проданную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)	50	62/1
5	Получена в кассу от другой организации сумма предъявленной ей претензии	50	76
6	Внесена в кассу подотчетным лицом сумма неизрасходованного ранее выданного аванса	50	71
7	Получено в кассу от должника в погашение задолженности за причиненный материальный ущерб	50	73.2
8	Внесены в кассу наличные денежные средства учредителями в погашение задолженности по вкладу в УК организации	50	75/1
9	Оприходованы излишки денежных средств, выявленные при инвентаризации	50	91.1

10	Выдача пособий работникам организации через кассу	69	50
11	Сдача в банк из кассы организации сверхлимитного остатка свободных денежных средств	51	50
12	Оплачено наличными денежными средствами из кассы организации поставщикам за приобретенные товары (работы, услуги)	60	50
13	Выдача из кассы подотчетному лицу наличные денежные средства на командировочные и хозяйственные расходы	71	50
14	Выданы инкассатору денежные средства из кассы организации	57	50
15	Выданы из кассы наличные денежные средства на выплату депонированной з/платы и по исполнительным документам	76	50
16	Выданы наличные денежные средства по платежной ведомости на з/плату сотрудникам организации	70	50
17	Отражена недостача наличных денежных средств в кассе организации, выявленная при инвентаризации	94	50

10.2. Документальное оформление и учет денежных средств на расчетном счете.

Расчетный счет является основным счетом организации, через который без ограничения осуществляются все безналичные денежные расчеты.

Нормативным документом, определяющим порядок осуществления безналичных расчетов, является положение ЦБ России "Положение о правилах осуществления перевода денежных средств" (утв. Банком России 19.06.2012 N 383-П) (ред. от 29.04.2014) Организация может иметь несколько расчетных счетов одновременно. По своему усмотрению она выбирает банк для открытия счета. Организация может производить все виды операций с любого расчетного счета.

Порядок открытия и ведения банками расчетных счетов организаций регламентируются Инструкцией ЦБ РФ.

Согласно Инструкции для открытия расчетного счета, в банк необходимо предоставить следующие документы:

- заявление об открытии расчетного счета;
- свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- выписку из ЕГРЮЛ;
- учредительные документы юридического лица;
- лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу в установленном законодательством Российской Федерации порядке на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию, в случае если данные лицензии

(разрешения) имеют непосредственное отношение к правоспособности клиента заключать договор банковского счета соответствующего вида;

– карточку с образцами подписей и оттиска печати;

– документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на банковском счете, 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.

В заявлении на открытие счета указываются наименование учреждения банка и полное и точное наименование организации, указанное в учредительных документах.

Бланк заявления на открытие счета выдается банком.

Заявление на открытие счета подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Если в штате нет должности главного бухгалтера, заявление подписывается только руководителем организации.

Карточку с образцами подписей и оттиска печати представляют все организации, которым открываются расчетные счета в банках.

Образец карточки и порядок ее оформления установлены Инструкцией ЦБ РФ.

Согласно Инструкции, карточка с образцами подписей и оттиска печати оформляется на бланке, и представляется в банк вместе с другими документами, необходимыми для открытия счета.

Карточка заполняется с применением пишущей или электронно-вычислительной машины шрифтом черного цвета либо ручкой с пастой (чернилами) черного, синего или фиолетового цвета. Применение факсимильной подписи для заполнения полей карточки не допускается.

Банк изготавливает необходимое для использования в работе количество копий карточки. Использование копий карточки, полученных на множительной технике, допускается при условии, что копирование производится без искажения.

Копии карточки должны быть заверены подписью главного бухгалтера банка (его заместителя) либо сотрудника банка, уполномоченного распорядительным актом банка оформлять карточку.

Бланки карточек изготавливаются клиентами, банком самостоятельно.

Принятие банком карточки с иным количеством или расположением полей не допускается.

Допускается произвольное количество строк в полях "Владелец счета", "Выданы денежные чеки", "Прочие отметки", "Фамилия, имя, отчество" и

"Образец подписи" с учетом количества лиц, наделенных правами первой или второй подписи, а также в поле "N банковского счета".

При изготовлении карточки допускается подстрочное указание перевода полей карточки на языках народов Российской Федерации, а также на иностранных языках.

Поле "Образец оттиска печати" должно предусматривать возможность проставления оттиска печати диаметром не менее 45 мм, не выходя за границы данного поля.

Право первой подписи принадлежит руководителю организации (единоличному исполнительному органу), которой открывается счет, , а также иным лицам а также иным лицам, наделенным правом первой подписи распорядительным актом клиента - юридического лица, либо на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Право второй подписи принадлежит главному бухгалтеру и/или лицам, уполномоченным на ведение бухгалтерского учета письменным распоряжением (приказом) руководителя организации.

Правом первой или второй подписи могут обладать одновременно несколько сотрудников юридического лица. Сотрудник организации не может быть наделен одновременно правом первой и второй подписи. Правом первой или второй подписи могут обладать иные лица на основании соответствующей доверенности.

Операции по расчетным счетам осуществляются в соответствии с на основании расчетных документов. Положением о правилах осуществления перевода денежных средств" (утв. Банком России 19.06.2012 N 383-П) (ред. от 05.07.2017) на основании расчетных документов.

Расчетный документ - это распоряжение плательщика (клиента или банка) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств; или это распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика на счет, указанный получателем (взыскателем).

При осуществлении безналичных расчетов используются следующие расчетные документы:

а) платежные поручения;

б) аккредитивы;

в) чеки;

г) платежные требования;

д) инкассовые поручения.

Расчетные документы оформляются на бумажном носителе в соответствии с установленными требованиями.

Расчетные документы на бумажном носителе оформляются на бланках документов, включенных в Общероссийский классификатор управленческой документации (далее - ОКУД) ОК 011-93 (класс "Унифицированная система

банковской документации"). Бланки расчетных документов изготавливаются в типографии или с использованием электронно-вычислительных машин.

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного, синего или фиолетового цвета (допускается заполнение чеков на пишущей машинке шрифтом черного цвета). Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного, синего или фиолетового цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть четкими.

При заполнении расчетных документов не допускается выход текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, отведенных для их проставления. Значения реквизитов должны читаться без затруднения.

Поля, отведенные для проставления значений каждого из реквизитов в расчетных документах, обозначены номерами.

Подписи, печати и штампы должны проставляться в предназначенных для них полях бланков расчетных документов.

Расчетные документы должны содержать следующие реквизиты (с учетом особенностей форм и порядка осуществления безналичных расчетов):

а) наименование расчетного документа и код формы по ОКУД ОК 011-93;

б) номер расчетного документа, число, месяц и год его выписки;

в) вид платежа;

г) наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

д) наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;

е) наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

ж) наименование и местонахождение банка получателя, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;

з) назначение платежа. Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается). Особенности указания назначения платежа применительно к отдельным видам расчетных документов регулируются соответствующими главами и пунктами Положения;

и) сумму платежа, обозначенную прописью и цифрами;

к) очередность платежа;

л) вид операции в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Банке России и кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации;

м) подписи (подпись) уполномоченных лиц (лица) и оттиск печати (в установленных случаях).

Порядок заполнения значений реквизитов расчетных документов приведен в приложениях к Положению.

Поля, реквизиты которых не имеют значений, остаются незаполненными.

Исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающий банк в течение десяти календарных дней, не считая дня их выписки.

Расчетные документы предъявляются в банк в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов. Все экземпляры расчетного документа должны быть заполнены идентично.

Второй и последующие экземпляры расчетных документов могут быть изготовлены с использованием копировальной бумаги, множительной техники или электронно-вычислительных машин.

Расчетные документы принимаются банками к исполнению при наличии на первом экземпляре (кроме чеков) двух подписей (первой и второй) лиц, имеющих право подписывать расчетные документы, или одной подписи (при отсутствии в штате организации лица, которому может быть предоставлено право второй подписи) и оттиска печати (кроме чеков), заявленных в карточке с образцами подписей и оттиска печати. По операциям, осуществляемым филиалами, представительствами, отделениями от имени юридического лица, расчетные документы подписываются лицами, уполномоченными этим юридическим лицом.

В рамках применяемых форм безналичных расчетов допускается использование аналогов собственноручной подписи в соответствии с требованиями законодательства и нормативных актов Банка России.

Расчетные документы принимаются банками к исполнению независимо от их суммы.

При приеме банком расчетных документов осуществляется их проверка в соответствии с требованиями, установленными правилами ведения бухгалтерского учета. Расчетные документы, оформленные с нарушением установленных требований, приему не подлежат.

Платежное поручение — документ, оформляющий поручение организации своему банку перевести сумму, указанную в документе, на счет получателя либо произвести депонирование указанной суммы для последующего перечисления средств на счет получателя. Оно действительно в течение 10 дней со дня его выписки (день выписки при этом в расчет не берется) и оформляется в трех экземплярах при совершении операции в рамках одного кредитного учреждения, в остальных случаях — в четырех экземплярах.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (банк-эмитент) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому

банку (исполняющий банк) произвести такие платежи. Платеж по аккредитиву производится в безналичном порядке путем перечисления суммы аккредитива на счет получателя средств. Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств.

Чек расчетный - это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является лицо (юридическое или физическое), "имеющее" денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков, чекодержателем — лицо (юридическое или физическое), в пользу которого выдан чек, плательщиком - банк, в котором находятся денежные средства чекодателя. Организации получают расчетные чеки в виде лимитированной чековой книжки. Для получения чековой книжки в банк представляются заявление и платежное поручение о депонировании определенной суммы.

Форма чека и порядок его заполнения определяются законом и установленными в соответствии с ним банковскими правилами.

Чеки из лимитированных книжек подписываются руководителем организации и главным бухгалтером.

Платежное требование — расчетный документ, который содержит требование кредитора (получателя средств) к должнику (плательщику) произвести уплату денежной суммы через банк в соответствии с основным договором. Применяется для оформления расчетов за товары, выполненные работы и услуги в соответствии с договором организации с поставщиком.

Платежное требование составляется на бланке формы 0401061.

В платежном требовании указываются:

- условие оплаты;
- срок для акцепта;
- дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов в случае, если эти документы были отосланы (вручены) им плательщику;
- наименование товара (выполненных работ, оказанных услуг), номер и дата договора, номера документов, подтверждающих поставку товара (выполнение работ, оказание услуг), дата поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), способ поставки товара и другие реквизиты - в поле "Назначение платежа".

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке

Инкассовые поручения применяются:

1) в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;

2) для взыскания по исполнительным документам;

3) в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Инкассовое поручение составляется на бланке формы 0401071.

Взнос наличными денежных средств на расчетный счет оформляется объявлением на взнос наличными, которое означает приказ организации принять на ее расчетный счет наличные деньги. Используется оно при сдаче выручки на расчетный счет, оплате банковских услуг наличными деньгами, при взносе уставного капитала в соответствии с учредительными документами, при внесении депонентских сумм и других операциях. Объявление заполняют в одном экземпляре с указанием источника взноса денежных средств. Оно состоит из трех частей: верхняя - остается в банке, средняя (квитанция) — передается кассиру, нижняя (ордер) - возвращается кассиру, но только после проведения банком соответствующей операции и вместе с банковской выпиской.

Получение денежных средств с расчетного счета в кассу оформляется денежным чеком, в котором указываются цели данной операции: выдача заработной платы, пособий, командировочных расходов, на хозяйственные нужды и др. Денежный чек подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Реквизиты чека полностью повторяются в корешке, который остается для подтверждения записей по кассовым операциям в учетных регистрах. Чеки (25 или 50 чеков) содержатся в специальной чековой книжке, которая выдается по заявлению владельца счета. Чековые книжки являются бланками строгой отчетности и хранятся в сейфе организации.

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним расчетных документов. Выписка представляет собой копию записей по расчетному счету за соответствующий период.

Для формирования информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации на расчетных счетах организации Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет 51 «Расчетные счета». Сальдо счета показывает наличие денежных средств на расчетных счетах организации на начало и конец месяца. По дебету счета отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту счета отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации.

Корреспонденция счетов по операциям, связанным с движением денежных средств на расчетном счете организации приведена в Таблице 10.2.

Таблица 10.2.

Корреспонденция счетов по учету денежных средств на расчетном счете организации.

№	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	Перечислен на расчетный счет из кассы организации сверхлимитный остаток свободных денежных средств	51	50
2	Поступили на расчетный счет организации денежные средства от покупателей в погашение задолженности за проданную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)	51	62/1
3	Поступили на расчетный счет организации ошибочно зачисленные банком денежные средств	51	76
4	Получены на расчетный счет организации предоставленные ей кредиты и займы со сроком погашения менее 12 месяцев	51	66
5	Получены на расчетный счет организации предоставленные ей кредиты и займы со сроком погашения более 12 месяцев	51	67
6	Перечислены на расчетный счет денежные средства учредителями в погашение задолженности по вкладу в УК организации	51	75/1
7	Перечислено банку комиссионное вознаграждение за обслуживание расчетного счета организации	91/2	51
8	Перечислено с расчетного счета организации поставщикам за приобретенные товары (выполненные работы, оказанные услуги)	60/1	51
9	Перечислена с расчетного счета организации заработная плата на лицевые счета ее сотрудников	70	51
10	Перечислено с расчетного счета организации банку в погашение задолженности по предоставленным ей кредитам и займам со сроком погашения менее 12 месяцев	66	51
11	Перечислено с расчетного счета организации банку в погашение задолженности по предоставленным ей кредитам и займам со сроком погашения более 12 месяцев	67	51
12	Получены наличные денежные средства с расчетного счета в кассу организации	50	51
13	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности организации перед бюджетом по налогам и сборам	68	51
14	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности организации перед бюджетом по социальному страхованию и обеспечению	69	51
15	Перечислены с расчетного счета организации дивиденды акционерам	75/2	51

10.4. Вопросы для самоконтроля.

1. Какими документами оформляются кассовые операции?
2. Всегда ли обязательна на расходных кассовых ордерах подпись руководителя организации?
3. Допускаются ли исправления в приходных и расходных кассовых ордерах?
4. Каков порядок ведения кассовой книги?
5. Какова порядок открытия расчетных счетов организации?
6. Какими первичными документами оформляются операции по расчетным счетам организации?
7. Каким требованиям должны отвечать расчетные документы?
8. Для каких целей используются выписки с расчетных и валютных счетов в банках?

10.5. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. В целях приобретения оборудования на сумму 187 000 руб. без НДС (ставка НДС по договору 18%) организация согласно условиям договора, открывает организация аккредитив на общую сумму поставки. Аккредитив открыт за счет кредита банка, предоставленного на 2 месяца. Счет поставщика оплачен. Согласно тарифам банка, комиссия за открытие и ведение аккредитива составляет 1% суммы аккредитива, но не более 5000 рублей.

Задание. Отразите хозяйственные операции на счетах.

Задача 2. Торговая выручка пятницы составила 567 865 рублей наличными и 125 000 рублей по банковским картам покупателей. Торговая организация в пятницу сдает наличную денежную выручку инкассаторам в размере 567 865 рублей. На расчетный счет выручка зачислена в понедельник. Выручка, полученная по банковским картам, зачислена на расчетный счет во вторник без учета комиссии банка 1%.

Задание. Отразите хозяйственные операции на счетах. Какая информация подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности и в каких формах отчетности она будет отражена?

Глава 11. Учет кредитов и займов.

11.1. Понятие и классификация договоров кредита и займа.

Для организации бухгалтерского учета кредитов и займов представляется важным понимать особенности объекта учета. Так, документом верхнего уровня, регулирующим порядок заключения договоров кредитов и займов, в России является Гражданский Кодекс РФ, а именно, Глава 42 «Заем и кредит». В соответствии с подходами, на которых строится указанный документ, рассмотрим сходства и различия договоров кредита и займа.

По кредитному договору (статья 819 ГК РФ) «банк или иная кредитная организация (кредитор) обязуется предоставить денежные средства (кредит) заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и уплатить проценты на нее». Таким образом, отличительными чертами указанного договора являются: ограничение, накладываемое на займодавца (обязательно кредитная организация), на объект договора (исключительно денежные средства), возвратность денежных средств, а также платность договора (проценты – обязательное существенное условие договора кредита).

По договору займа (статья 807 ГК РФ) «одна сторона (займодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги 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».

Как видно из определения договора, ограничения в части сторон договора не предусмотрены – любое физическое и юридическое лицо может быть и заемщиком, и займодавцем.

Объектом договора могут выступать любые вещи, имеющие общие родовые признаки – то есть взаимозаменяемые. Это важно, поскольку по договору мы получаем одни вещи, а возвращаем другие такие же. Например, организация получает по договору материалы, потребляет их, а затем приобретает новые и возвращает уже эти вновь приобретенные материалы займодавцу.

Наконец, платность договора не является его существенным положением – проценты в определении не упоминаются. Это означает, что договора беспроцентного займа законны.

Согласно положениям гражданского законодательства договора займа и кредита (если иное прямо не предусмотрено договором кредита) считаются заключенными с момента передачи объекта займа и, соответственно, если иное не предусмотрено договоров, сумма заемных средств считается возвращенной в момент ее передачи займодавцу или зачисления на счет займодавца.

Договора займа и кредита считаются заключенными на срок, указанный в этих договорах. Если срок не указан, то (статья 810 ГК РФ) «сумма займа должна

быть возвращена заемщиком в течение тридцати дней со дня предъявления займодавцем требования об этом».

Если иное не оговорено в договорах, заемщик имеет право получить проценты за пользование средствами займодавцем. Если условия о процентах не оговорены, то договор считается беспроцентным, только если предметом договора являются вещи. Если условия о процентах не оговорены и предметом договора являются денежные средства, считается, что заемщик должен уплатить займодавцу проценты по ключевой ставке рефинансирования Банка России, действующей на момент уплаты долга или его части. Если заем возвращен досрочно, то заемщик имеет право требовать проценты, исчисленные включительно до дня возврата долга.

Если сроки уплаты процентов не определены, то проценты оплачиваются ежемесячно до дня оплаты долга включительно.

11.2. Классификация и учет кредитов и займов организаций.

В зависимости от срока погашения задолженности подразделяется на *краткосрочную* (сроком до года включительно) – в целях бухгалтерского учета используется счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и *долгосрочную* (сроком более 1 года) - в целях бухгалтерского учета используется счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Организация – заемщик вправе предусмотреть в учетной политике следующие варианты организации учета займов из их срочности: учитывать заемные средства до истечения указанного срока в составе долгосрочной задолженности, либо осуществлять перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную в момент, когда по условиям договора займа или кредита до возврата основной суммы долга останется 365 дней. Однако, какой бы вариант текущего учета не был предусмотрен, в бухгалтерском учете те долгосрочные кредиты и займы, до погашения которых остается год и менее на отчетную дату подлежат отражению в составе краткосрочных обязательств в разделе 5. При несоблюдении указанного условия организация не обеспечивает достоверность показателей отчетности, в том числе могут быть искажены представления пользователей о платежеспособности и финансовой устойчивости заемщика.

В зависимости от своевременности погашения задолженности она подразделяется на срочную (срок оплаты которой еще не наступил), которая отражается на уже описанных счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и просроченную (срок оплаты наступил, но задолженность не погашена в срок), которая подлежит отражению обособленно и согласно рекомендациям ряда специалистов должна быть отражена в составе счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и обособленно в бухгалтерском балансе – по строке «Кредиторская задолженность» или «Прочие краткосрочные обязательства».

Затраты, связанные с получением и использованием кредитов и займов, включают: проценты, причитающиеся к оплате, дополнительные затраты, связанные с выпуском долговых ценных бумаг и размещением заемных средств, курсовые разницы по причитающимся к оплате процентам по займам и кредитам, обязательства по которым выражены в иностранной валюте и условных единицах.

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа.

Порядок отражения процентов за пользование заемными денежными средствами зависит от целей привлечения средств. Обычным подходом является **декапитализация** процентов, когда проценты признаются расходами того периода, в котором они начислены. Эти расходы по привлеченным средствам являются прочими расходами и уменьшают финансовый результат организации. При начислении процентов может быть рекомендована бухгалтерская запись с использование аналитических счетов: Дебет 91-1 «Прочие доходы» К 66-2 «Проценты по краткосрочным кредитам и займам» или К 67-2 «Проценты по долгосрочным кредитам и займам». Субсчета к счетам 66 и 67 позволяют разграничить суммы основного долга и задолженность по процентам.

Капитализация процентов – это включение расходов на оплату процентов по привлеченным средствам в первоначальную стоимость приобретаемого или создаваемого инвестиционного активов. Инвестиционные активы – это объекты основных средств, имущественных комплексов и других аналогичных активов, требующих больших временных и финансовых затрат на приобретение или создание.

Условиями капитализации процентов являются следующие:

- расходы по приобретению, сооружению и/или изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и/или изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- начаты работы по приобретению, сооружению и/или изготовлению инвестиционного актива.

Проценты капитализируются (включаются в стоимость актива) до месяца, следующего за первым случившимся из событий: прекращение приобретения, создания объекта, либо начало использования незавершенного объекта.

При прекращении работ, связанных со строительством инвестиционных активов на срок, превышающий 3 месяца, затраты по полученным займам и кредитам, использованным для строительства указанного актива, не включают в его стоимость, но относят на текущие расходы организации. Таким образом, обеспечивается приостановление капитализации процентов.

Если организация использует на создание инвестиционного актива как целевые займы, так и займы, полученные на общие цели, не связанные с

созданием этого инвестиционного актива, то порядок отнесения процентов, начисленных по нецелевым займам следующий: «пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива».

Порядок включения процентов по займам на общие цели в первоначальную стоимость инвестиционного актива иллюстрирует Таблица 11.1.

Таблица 11.1

Расчет доли процентов по займам на общие цели в стоимость инвестиционного актива

Показатели	**Сумма займов**		
	всего	**на создание ИА**	**на общие цели**
Остаток займов на начало периода	**100 000**	**70 000**	**30 000**
Получено займов	**200 000**	**150 000**	**50 000**
Итого займов на конец периода	**300 000**	**220 000**	**80 000**
Проценты, начисленные за период	**10 000**	**7 000 Д 08 К 66**	**3 000 Д 08 К 66 Д 91-2 К 66**
Потрачено займов		**250 000**	**?**

По условиям примера организация израсходовала на создание инвестиционного актива 250 000 рублей – строка «потрачено займов». В распоряжении за указанный период имелось 220 000 рублей целевых займов, значит остаток средств – 30 000 рублей потрачено за счет нецелевых займов, полученных на общем цели. Таким образом, из суммы нецелевых займов 30 000 рублей потрачено на инвестиционный актив и 50 000 рублей – на общие цели. Соотношение 3/8 и 5/8 (общая сумма средств займов на общие цели на конец периода 80 000 рублей). Начислено всего процентов по нецелевым займам – 3 000 рублей. Таким образом, 3/8 от 3000 рублей необходимо капилизировать, а 5/8 от 3000 рублей – включить в прочие расходы. Записи в бухгалтерском учете: Д 08 «Вложения во внеоборотные активы» 66 «Проценты по краткосрочным кредитам» - 1125 рублей

Д 91-1 «Прочие расходы» К 66 «Проценты по краткосрочным кредитам» - 1875 рублей.

При капитализации процентов в связи с различным порядком признания процентов в бухгалтерском и налоговом учете могут возникать разницы, которые учитываются по правилам, установленным ПБУ 18/02. Если проценты формируют налоговую базу по налогу на прибыль в одном отчетном периоде, а бухгалтерскую прибыль (убыток) в последующих отчетных периодах (в случае, когда проценты включаются в стоимость инвестиционного актива), то возникают налогооблагаемая временная разница (НВР) и соответствующее ей отложенное налоговое обязательство (ОНО) (п. п. 12, 15 ПБУ 18/02).

Пример учета поступления заемных средств, возврата займа, начисления процентов и отражения налоговых разниц приведен в таблице 10.1.

Воспользуемся условиями следующего примера. При выполнении подрядным способом модернизации комплекса оборудования организация привлекал краткосрочный кредит 800 000 руб. По договору предусмотрены проценты по ставке 10% годовых исходя из количества дней действия договора в месяце, начиная со следующего за днем передачи суммы долга дня, по день возврата включительно. Суммы потрачены для оплаты услуг с подрядчика. Договорная цена выполненных работ равна 1 770 000 руб., НДС в том числе. Сумма начисленных за период модернизации процентов 110 000 руб. Сумма процентов, начисленных после завершения модернизации 20 000 руб. Проведение работ по модернизации не приостанавливалось. Согласно рабочему плану счетов организации сумма основного долга отражается на субсчете 66-З «Займ», задолженность по процентам - на субсчете 66-П «Проценты».

Если заем выражен в иностранной валюте (у. е.), а получен в рублях, то сумма займа определяется исходя из фактически полученной суммы денежных средств. В дальнейшем средства в расчетах, в том числе по полученным займам, пересчитываются на отчетные даты и на момент погашения займа (п. п. 1, 4, 6, 7 ПБУ 3/2006). При пересчете суммы займа в рубли применяется курс иностранной валюты (у. е.) к рублю, указанный в договоре займа. В случае, когда в договоре такой курс не определен, то пересчет осуществляется по курсу иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России (п. 5 ПБУ 3/2006).

Таблица 11.2.

Учет кредитов и процентов по кредитам.

Документ и содержание операции	**Корреспонденция счетов**		**Сумма**
	Дебет	**Кредит**	
Получены денежные средства по договору займа	51	66-З	800000
Приняты выполненные подрядчиком работы	08	60	1500000

Отражен предъявленный НДС	19	60	270000
НДС предъявлен к вычету	68	19	270000
Отражена оплата подрядчику	60	51	1770000
Начислены проценты по займу в период реконструкции	08	66-П	110000
Начислено отложенное налоговое обязательство (110 000 руб. х 20%)	68	77	22000
Расходы на модернизацию включены в стоимость оборудования	01	08	1610000
Начислены проценты по займу после модернизации	91-1	66-П	20000
Погашена задолженность по сумме займа	66-З	51	800000
Погашена задолженность по процентам	66-П	51	130000

Если заемщик получил заем в иностранной валюте, то данная сумма пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на дату поступления денежных средств на валютный счет организации-заемщика. В дальнейшем сумма обязательства перед заимодавцем пересчитывается на отчетные даты и на момент погашения займа (п. п. 1, 4 - 7 ПБУ 3/2006).

Материально-производственные запасы, полученные по договору займа, принимаются к учету по фактической себестоимости, равной стоимости этого имущества, которая указана в договоре, без учета НДС (п. п. 2, 5, абз. 2 п. 10 ПБУ 5/01). При этом делают запись по дебету счетов учета имущества (в зависимости от его назначения это могут быть счета: 10 "Материалы", 41 "Товары") и кредиту счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам" (если срок действия договора займа не превышает 12 месяцев) или счета 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам" (если срок действия договора займа более 12 месяцев). Сумма НДС, предъявленная заимодавцем, отражается заемщиком по дебету счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" и кредиту счета 66 (или 67).

Как указано выше, договор займа, предметом которого являются вещи, определенные родовыми признаками, предполагается беспроцентным. Однако стороны могут договориться об обратном (п. 3 ст. 809 ГК РФ).

При возврате имущества по договору товарного займа заемщик должен уплатить НДС. Это связано с тем, что имущество, полученное по договору займа, переходит в его собственность (п. 1 ст. 807 ГК РФ). Значит, при возврате заимодавцу другого имущества с такими же родовыми признаками происходит

его реализация, которая облагается НДС (п. 1 ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Стоимость МПЗ, приобретенных для передачи заимодавцу, может отличаться от стоимости полученных от займодавца МПЗ, которая указана в договоре займа. Разницу организация отражает в составе прочих доходов или расходов (п. 7 ПБУ 9/99, п. 11 ПБУ 10/99). В связи с тем, что эта разница не учитывается при исчислении налога на прибыль, в бухгалтерском учете возникают постоянная разница и соответствующие ей постоянное налоговое обязательство (ПНО) или постоянный налоговый актив (ПНА) (п. п. 4, 7 ПБУ 18/02).

Порядок учета получения, возврата товарных займов и начисления процентов денежными средствами, иллюстрирует таблица 11.3.

Таблица 11.3.

Учет получения, возврата и процентов по товарным займам.

Документ и содержание операции	**Корреспонденция счетов**	
	Дебет	**Кредит**
Получены МПЗ по договору займа	10, 41	66-З
Учтен НДС, предъявленный займодавцем	19	66-З
Отражен предъявленный НДС	68	19
Начислены проценты по договору займа	91-2	66-П
Начислены капитализируемые проценты	08	66-П
Признано ОНО (в части капитализированных процентов, которые признаны в налоговом учете, а в бухгалтерском учете будут признаны в последующих отчетных периодах при начислении амортизации инвестиционного актива)	68	77
Оплачены проценты по договору займа	66-П	51
Приобретены МПЗ для возврата займа	10, 41	60
Отражен НДС, оплаченный при приобретении	19	60
Принят к вычету НДС	68	19
Возвращен займ путем передачи МПЗ	66-З	10, 41
Отражена разница между стоимостью МПЗ, полученных и переданных по договору займа положительная отрицательная	 66-З 91-2	 91-1 66-З
Отражено возникновение ПНА при положительной разнице ПНО при отрицательной разнице	 68 99	 99 68
Начислен НДС при возврате займа	66-З	68

11.3. Учет облигационных займов.

В случаях, предусмотренных законодательством, договор займа может быть заключен путем выпуска и продажи облигаций или векселей.

В соответствии с Федеральным законом от 22 апреля 1996 года N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг" ***облигация*** - это эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее владельца на получение от эмитента облигации в предусмотренный в ней срок ее номинальной стоимости или иного имущественного эквивалента. Облигация может предусматривать право ее владельца на получение фиксированного в ней процента от номинальной стоимости облигации либо иные имущественные права.

В зависимости от способа выплаты процентов облигации делят на:

1) процентные облигации: купонные (облигации с периодическими выплатами дохода), облигации с кумулятивным купоном (при погашении инвестор получает номинальную стоимость облигации и совокупный купонный доход);

2) бескупонные (дисконтные) облигации (облигации с нулевым купоном);

3) выигрышные облигации (доход выплачивается в виде выигрыша).

По способу формирования дохода по облигациям их группируют как:

1) облигации с фиксированным купоном (ставка купона не изменяется);

2) облигации с плавающим купоном (номинал не изменяется, а купон может быть изменен);

3) облигации индексируемые (изменяются номинал и купон).

По способу погашения облигаций различают:

1) облигации с погашением номинала разовым платежом в конце срока;

2) облигации с распределением погашения во времени;

3) облигации с последовательным погашением фиксированной доли общего количества облигаций.

В зависимости от срока погашения:

1) краткосрочные;

2) среднесрочные;

3) долгосрочные;

4) бессрочные.

При принятии решения о выпуске облигаций важно учитывать следующие ограничения: выпуск допускается только после полной оплаты уставного капитала учредителями (при наличии задолженности по вкладам в уставный капитал выпуск облигаций не допускается); номинальная стоимость всех выпущенных облигаций не может превышать размер уставного капитала общества, либо величину обеспечения, предоставленного третьими лицами для цели выпуска облигаций.

Доходы по облигациям в форме купонов – это получение держателем определенного процента от номинала. Доходы в форме премии (дисконта) – это доход от разницы между номиналом облигации и ее ценой при размещении. В

зависимости от характера премии / дисконта (цена размещение превышает номинал или ниже номинала) премия / дисконт соответственно учитываются в составе доходов будущих периодов, либо расходов будущих периодов.

У эмитента также могут возникнуть дополнительные расходы, связанные с выпуском облигаций, у эмитента могут возникнуть расходы, связанные с выпуском, например, государственная пошлина за регистрацию выпуска облигаций; услуги консалтинговых организаций, реестродержателя, депозитария. Расходы в зависимости от положений учетной политики признаются либо прочими расходами отчетного периода, либо расходами будущих периодов и подлежат равномерному списанию в течение срока обращения облигации.

Примеры учета облигационных займов при размещении с премией, дисконтом, с купонным доходом приведены в таблицах 11.3, 11.4, 11.5.

Воспользуемся условиями примера размещения облигаций с премией. В июле отчетного года АО "Первоцвет" выпустило и полностью разместило облигационный заем. Количество размещенных облигаций - 1500 штук. Номинальная стоимость одной облигации - 1000 руб. Сумма займа составила 1 500 000 руб. (1500 шт. х 1000 руб.). Срок займа - два года. Размещение облигаций производилось по цене 1,2 номинала, то есть с премией 200 руб. за каждую, или 1200 руб. за облигацию. В результате было получено 1 800 000 руб. (1200 руб. х 1500 шт.), то есть на 300 000 руб. больше номинальной стоимости займа.

Таблица 11.4.

Учет облигационного займа с премией у заемщика.

Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
	Дебет	Кредит	
Размещен облигационный займ	51	67	1 500 000
Отражена премия, полученная при размещении	51	98	300 000
Отражен ОНА	09	68	60 000

Воспользуемся условиями примера размещения облигаций с дисконтом. В июле отчетного года АО "Первоцвет" выпустило и полностью разместило облигационный заем. Количество размещенных облигаций - 1500 штук. Номинальная стоимость одной облигации - 1000 руб. Сумма займа составила 1 500 000 руб. (1500 шт. х 1000 руб.). Срок займа - два года. Общество разместило облигации с дисконтом 40%, то есть по 600 руб. за облигацию (1000 руб. - (1000 руб. х 40%)). Всего было получено 900 000 руб. (600 руб. х 1500 шт.), что на 600 000 руб. меньше номинальной стоимости займа.

Таблица 11.5.

Учет облигационного займа с дисконтом у заемщика.

Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
	Дебет	Кредит	
Размещен облигационный займ	51	67	900 000
Отражен дисконт, сформированный при размещении	97	68	600 000
На конец месяца списана 1/24 дисконта	26	97	25 000

Воспользуемся условиями примера размещения облигаций с премией и купонным доходом. В июле отчетного года АО "Первоцвет" выпустило и полностью разместило облигационный заем. Количество размещенных облигаций – 10 000 штук.

Номинальная стоимость одной облигации - 1000 руб. Процентная ставка по облигациям 10%. Облигации проданы по цене 1010 руб. за штуку. Срок займа - два года.

Всего было получено 10 100 000 руб. (1010 руб. х 10000 шт.), что на 100 000 руб. больше номинальной стоимости займа.

Таблица 11.6.

Учет облигационного займа с премией и купонным доходом у заемщика.

Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма
	Дебет	Кредит	
Размещен облигационный займ	51	67	10 000 000
Отражена премия, полученная при размещении	51	98	100 000
Отражен ОНА	09	68	40 000
Начислены проценты (купонный доход) держателям – ежемесячно	91-1	67	83 333
Выплачены проценты держателям облигаций	67	51	83 333
Списывается премия по облигациям – ежемесячно	98	91-1	41 667
Выкуп облигаций по окончании срока обращения	67	51	10 000 000

Требования к раскрытию информации о кредитах и займах в отчетности приведены не только в документах, непосредственно определяющих формат представления финансовой отчетности, но, главное, в ПБУ 15/08 «Учет кредитов

и займов». В соответствии с его положениями в отчетности организации должна быть отражена следующая информация о наличии и движении финансовых вложений:

- о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);
- о суммах процентов, причитающихся к оплате (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;
- о суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;
- о сроках погашения займов (кредитов);
- о суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;
- о суммах, включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

11.4. Вопросы для самоконтроля.

1. По срокам отражения в отчетности задолженность делится на:
   - долгосрочную и краткосрочную;
   - срочную и просроченную;
   - текущую и отложенную.
2. Кредиты и займы принимают к учету:
   - по номиналу;
   - в сумме фактически поступивших средств или имущества;
   - по остаточной стоимости.
3. Кредиты и займы принимают к учету:
   - в составе кредиторской задолженности.
   - в составе дебиторской задолженности.
   - в составе собственного капитала.
   - в составе внеоборотных активов
4. Перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную:
   - обязателен;
   - не делают;
   - может быть предусмотрен учетной политикой.
5. Расходы по кредитам и займам, не связанные с приобретением инвестиционных активов учитывают в составе:
   - расходов на производство;

- расходов на организацию производства и управление;
- прочих расходов;
- затрат на вложения во внеоборотные активы.

6. Расходы по кредитам и займам, связанные с приобретением инвестиционных активов учитывают в составе:
   - расходов на производство;
   - расходов на организацию производства и управление;
   - прочих расходов;
   - затрат на вложения во внеоборотные активы.
7. Для начисления процентов по кредитам и займам используют счет
   - 99 «Прибыли и убытки»;
   - 96 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;
   - 91 «Прочие доходы и расходы».
8. Для начисления процентов по кредитам и займам после окончания строительства инвестиционного актива используют счет:
   - 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
   - 96 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;
   - 91 «Прочие доходы и расходы.

11.5. Задачи для самоконтроля.

Задача 1. Организация приняла решение о выпуске облигаций. Расходы, связанные с выпуском представлены: государственной пошлиной в размере 1 000 рублей за рассмотрение заявления о выпуске облигаций; платой за регистрацию выпуска 2 000 рублей; платой юридической организации за услуги по подготовке документов для регистрации эмиссии 7000 рублей.

Задание. Отразите хозяйственные операции на счетах.

Задача 2. Организация выпустила 100 облигаций, номиналом 1 000 со сроком погашения 1 год. Облигации размещены по цене 1050 рублей с купонным доходом 18% годовых.

Задание. Отразите хозяйственные операции на счетах. Какая информация подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 3. Организация 01.02.20__ получила краткосрочный банковский кредит на строительство офисного здания в сумме 400 000. Кредит предоставлен сроком на 9 месяцев. Ежемесячно начисляются и уплачиваются проценты по ставке 20% годовых. В период с мая по сентябрь 20__ года строительство приостановлено по причинам, не связанным с дополнительным согласование технических и организационных вопросов.

Задание. Отразите хозяйственные операции на счетах. Какая информация подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Задача 4. Организация получила в банке краткосрочный кредит в сумме 100 000 рублей под 20% годовых на период с 01.09.20__ по 31.10.20__ включительно. Проценты уплачиваются ежемесячно.

Задание. Сделайте бухгалтерские записи, отражающие хозяйственные операции по сделке. Какая информация подлежит раскрытию в годовой финансовой отчетности?

Глава 12. Учет в торговых организациях.

12.1. Особенности деятельности торговых организаций

Торговля является одной из ведущих отраслей экономики, в которой обращается большой объем товарно-материальных запасов, поэтому организация бухгалтерского учета имеет большое значение для успешного функционирования торговых предприятий.

В Государственном стандарте РФ ГОСТ 51303-99 «Торговля. Термины и определения» торговля определена как «вид предпринимательской деятельности, связанный с куплей-продажей товаров и оказанием услуг».

Деление торговли на оптовую и розничную осуществляют в соответствии с ГОСТом.

Оптовая торговля - торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием. Предприятие оптовой торговли осуществляет куплю-продажу товаров с целью их последующей перепродажи, а также оказывает услуги по организации оптового оборота товаров.

Государственный стандарт РФ Р 51303-99 «Торговля. Термины и определения» дает определение розничной торговли: **розничной торговлей** является торговля товарами и оказание услуг покупателям для личного, семейного, домашнего использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Виды розничной торговли (в соответствии с ГОСТом):

- через стационарную сеть;
- через передвижную (развозную и разносную) сеть;
- пересылка заказанных товаров;
- комиссионная торговля.

Формы розничной торговли:

- продажа по образцам;
- продажа по заказам на дому покупателей;
- продажа товаров длительного пользования в кредит.

Оборот оптовой торговли (оптовый товарооборот) - стоимость проданных товаров организациям розничной торговли, общественного питания, а также другим юридическим лицам, их обособленным подразделениям для дальнейшей перепродажи непосредственно потребителям или для переработки.

Складской оборот - продажа товаров со склада.

Транзитный оборот - продажа товаров со складов поставщиков без оприходования на складе торговой организации.

Внутрисистемный оборот - отпуск товаров между структурными подразделениями торговой организации.

По договору розничной купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного,

домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

Договор розничной купли-продажи считается заключенным в надлежащей форме с момента выдачи продавцом покупателю кассового или товарного чека, или иного документа, подтверждающего оплату товара, если иное не предусмотрено законом или договором розничной купли-продажи, в том числе условиями формуляров или иных стандартных форм, к которым присоединяется покупатель. Отсутствие у покупателя указанных документов не лишает его возможности ссылаться на свидетельские показания в подтверждение заключения договора и его условий.

Договор поставки в розничной торговле имеет значение как договор, обеспечивающий розницу товарами для предстоящих продаж.

Оборот розничной торговли - стоимость проданных населению потребительских товаров за наличный расчет, по кредитным картам, по расчетным чекам банков, по перечислениям со счетов вкладчиков, в кредит с рассрочкой платежа (в том числе стоимость реализованной порожней тары, упаковки, если ее цена не входит в стоимость товара).

Торговая наценка (надбавка) - это часть продажной цены, добавленная стоимость к покупной цене товара.

Задачи бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговле:

- единство оценки при оприходовании и списании товаров;
- единство показателей бухгалтерского учета при реализации товаров предприятиям различных отраслей, при различных видах и формах отгрузки;
- учет ТМЦ с разделением материальной ответственности по лицам, бригадам;
- учет товаров и тары в натурально-стоимостном выражении (в оптовой торговле по сортам количеству, ценам, стоимости, материально-ответственным лицам - в разрезе каждого наименования);
- возможность получения оперативной информации о хозяйственной деятельности предприятия.

Задачи бухгалтерского учета товарных операций в розничной торговле:

- контроль отражения розничного товарооборота, в том числе движения выручки, приемки товаров по количеству и качеству, своевременности составления претензий;
- контроль наличия и движения товарных запасов на предприятии, в том числе хранения, наличия и уровня остатков на складах;
- контроль сохранности товарно-материальных ценностей (ТМЦ).

Базовые правила ведения бухгалтерского учета товарно-материальных операций:

1. Единство оценки товаров при их оприходовании и выбытии (в оптовой торговле - по покупным ценам, в розничной - по покупным, либо по продажным).

2. Выбор варианта оценки ТМЦ при отпуске их в реализацию (по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первыми поступивших (ФИФО)

3. Определение порядка отражения приобретения и заготовления ТМЦ в бухгалтерском учете - с использованием или без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материалов».

4. Установление границ между оборотными и внеоборотными активами.

5. Обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности путем проведения инвентаризации ТМЦ.

6. Разграничение материальной ответственности за сохранность ТМЦ и своевременное заключение договоров о материальной ответственности.

11.2. Синтетический и аналитический учет поступления товаров.

В оптовой торговле учет поступления товаров осуществляется с использованием счета 41 «Товары», «Товары на складах».

При поступлении товаров от поставщиков делается запись:

ДЕБЕТ 41 сбсч 1 «Товары на складах» - на сумму фактических затрат по приобретению товара

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму акцептованных счетов.

Если организация выбирает метод оценки товаров по учетным ценам, при акцепте счетов поставщиков товаров делают запись:

ДЕБЕТ 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» - на сумму фактических затрат по приобретению товара

ДЕБЕТ 19 «НДС» - на сумму НДС, выставленного поставщиками в счетах-фактурах

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму акцептованных счетов.

При поступлении товаров на склад сумму учетной цены товаров списывают записью:

ДЕБЕТ 41 «Товары на складах»

КРЕДИТ 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Сумму отклонений учетной цены от фактической себестоимости приобретаемых товаров отражают прямой или обратной записью:

ДЕБЕТ 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»

КРЕДИТ 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Остаток по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Если при поступлении товаров стоимость доставки выделена отдельной строкой в расчетных документах и подлежит возмещению покупателем, расходы по приобретению услуг доставки отражаются записью:

ДЕБЕТ 44 «Расходы на продажу» - на сумму транспортных услуг

ДЕБЕТ 19 «НДС» - на сумму предъявленного к уплате НДС

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При выявлении недостачи при приемке товаров, оплаченных авансом, товар приходуется в фактическом количестве и зачет предоплаты производится на сумму фактически поставленного товара:

ДЕБЕТ 60 «Авансы выданные»

КРЕДИТ 51 «Расчетный счет» - на сумму перечисленного аванса в счет предстоящей поставки

ДЕБЕТ 41 «Товары на складах»

ДЕБЕТ 19 «НДС»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму фактически поступившего товара, включая НДС

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

КРЕДИТ 60 «Авансы выданные» - на сумму фактически поступившего товара, НДС в том числе.

Сумма задолженности поставщика погашается по соглашению сторон допоставкой, либо производится возврат излишне уплаченного аванса. В случае невозможности урегулирования сторонами ситуации, иск может быть передан в суд в возмещение убытков покупателя.

При поступлении товаров от подотчетных лиц делают запись:

ДЕБЕТ 41 «Товары на складах» - на сумму фактических затрат по приобретению товара

ДЕБЕТ 19 «НДС» - на сумму НДС, выставленного поставщиками в счетах-фактурах

КРЕДИТ 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При поступлении товаров от других структурных подразделений организации:

ДЕБЕТ 41 «Товары на складах» - на сумму стоимости товаров

КРЕДИТ 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При выявлении ранее неучтенных товаров при инвентаризации:

ДЕБЕТ 41 «Товары на складах» - на сумму рыночной стоимости товаров

КРЕДИТ 91 «Прочие доходы».

При оплате товаров:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

КРЕДИТ 50 «Касса» - в случае оплаты наличными с учетом ограничений, действующих при расчетах наличными между юридическими лицами

КРЕДИТ 51 «Расчетные счета» - на сумму оплаты с расчетного счета

КРЕДИТ 55 «Специальные счета» - на сумму оплаты аккредитивами или чеками

КРЕДИТ 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

КРЕДИТ 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - на сумму взаимозачета.

При расчетах коммерческими векселями в соответствии с договором - операции по оплате товаров могут отражаться записями:

ДЕБЕТ 60 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

КРЕДИТ 60 «Векселя выданные» - на сумму стоимости поступивших товаров;

ДЕБЕТ 91 «Прочие расходы»

КРЕДИТ 60 «Векселя выданные» - на сумму стоимости причитающихся по векселю процентов.

Если в договоре поставки прямо оговорены расчеты векселями и указаны проценты, причитающиеся к получению, может быть сделана следующая запись:

ДЕБЕТ 41 «Товары»

ДЕБЕТ 19 «НДС» - на сумму предъявленного при приобретении НДС

КРЕДИТ 60 «Векселя выданные» - на сумму стоимости товаров и причитающихся по векселю процентов.

В ряде случаев оплата по договору купли-продажи может осуществляться и финансовыми векселями, учитываемыми на счете 58 «Финансовые вложения».

Аналитический учет векселей должен обеспечивать детализацию сведений, по крайней мере, в разрезе:

- контрагентов;
- договоров;
- сроков оплаты.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» должен обеспечивать детализацию сведений, по крайней мере, в разрезе:

- договоров;
- единиц учета товаров;
- расчетных документов;
- фактов и форм оплаты.

11.3. Особенности учета поступления товаров в розничную торговлю

При поступлении товаров в розничную торговлю их учет ведут на счете 41 «Товары», «Товары в розничной торговле» (в магазинах, палатках, ларьках, киосках и в буфетах организаций, занятых общественным питанием). На этом же субсчете учитывают наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.) в организациях, занятых розничной торговлей, и в буфетах организаций, оказывающих услуги общественного питания.

Оприходование прибывших на склад товаров и тары отражается по дебету счета 41 «Товары» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по стоимости их приобретения.

При учете организацией, занятой розничной торговлей, товаров по продажным ценам одновременно с этой записью делается запись по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 42 «Торговая наценка» на разницу между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (скидки, накидки).

Транспортные (по завозу) и другие расходы по заготовке и доставке товаров относятся с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в дебет счета 44 «Расходы на продажу».

Поступление товаров и тары может быть отражено с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без его использования в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами.

При поступлении товаров в организации розничной торговли производятся записи, аналогичные рассмотренным выше для организаций оптовой торговли.

При этом сумма торговой наценки при использовании продажных цен как метода текущего учета товаров после оприходования товаров по покупной цене отражается записью:

ДЕБЕТ 41 «Товары в розничной торговле»

КРЕДИТ 42 «Торговая наценка».

Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях - и по местам хранения товаров.

Организации-покупатели учитывают на счете 002 «ТМЦ, принятые на ответственное хранение» принятые на хранение ценности, в случаях:

- получения от поставщиков ТМЦ, по которым организация на законных основаниях отказалась от акцепта счетов платежных требований и их оплаты;
- получения от поставщиков неоплаченных ТМЦ, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты;
- принятия ТМЦ на ответственное хранение по прочим причинам.

ТМЦ учитываются на счете 002 «ТМЦ, принятые на ответственное хранение» в ценах, предусмотренных в приемосдаточных актах или в счетах платежных требованиях.

Аналитический учет по счету 002 «ТМЦ, принятые на ответственное хранение» ведется по организациям-владельцам, по видам, сортам и местам хранения.

11.4. Учет расчетов с поставщиками товаров по претензиям.

При приемке некомплектных или некачественных товаров покупатель может имеет право потребовать от поставщика:

- соразмерного уменьшения покупной цены;
- безвозмездного устранения выявленных недостатков в определенный срок;
- возмещения собственных расходов на устранение недостатков;
- отказаться от исполнения договорных обязательств и потребовать возврата уплаченных сумм при существенном отклонении качества от условий поставки;
- потребовать замены некачественного или некомплектного товара на комплектный.

Учет расчетов по претензиям ведется на счете «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Расчеты по претензиям». На субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям» 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 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражаются, в частности, расчеты по претензиям:

- к поставщикам, подрядчикам и транспортным организациям по выявленным при проверке их счетов (после акцепта последних) несоответствия цен и тарифов обусловленным договорами, а также при выявлении арифметических ошибок - в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»:

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

или со счетами учета товаров, когда завышение цен, либо арифметические ошибки в предъявленных поставщиками и подрядчиками счетах обнаружились после того, как записи по счетам учета ТМЦ были совершены (исходя из цен и подсчетов, отфактурованных поставщиками и подрядчиками):

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

КРЕДИТ 41 «Товары»;

- к поставщикам товаров за обнаруженные несоответствия качества стандартам, техническим условиям, заказу - в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- к поставщикам, транспортным и другим организациям за недостачи груза в пути сверх предусмотренных в договоре величин - в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»:

ДЕБЕТ 76-2 «Расчеты по претензиям»

КРЕДИТ 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

• по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков 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 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 76-2 «Расчеты по претензиям»

КРЕДИТ 91-2 «Прочие расходы».

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

11.5. Учет реализации товаров в оптовой торговле.

В оптовой торговле существуют две основные формы оптовой реализации товаров:

- реализация товаров со склада оптовой организации (складской оборот);
- реализация товаров транзитом (транзитный оборот).

Осуществляя реализацию товаров покупателям, торговая организация получает доходы.

Правила формирования в бухгалтерском учете выручки от реализации устанавливаются ПБУ 9/99. В соответствии с нормами данного бухгалтерского стандарта все организации в целях бухгалтерского учета признают выручку от реализации по мере отгрузки товаров (работ, услуг) и предъявления покупателю расчетных документов к оплате.

Причем в соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 выручка в бухгалтерском учете признается при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки (право на выручку вытекает из конкретного договора, заключенного между продавцом и покупателем);
- сумма выручки может быть определена;
- у организации есть уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгоДЕБЕТ(т. е. либо организация получила в оплату актив, либо уверена в том, что его получит).
- право собственности на товар перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены (или будут произведены) организацией торговли в связи с этой операцией могут быть определены.

Если у торговой организации выполняются все перечисленные условия, то денежные средства (или иные активы), полученные организацией торговли в оплату признаются выручкой. Если хотя бы одно из условий не выполнено, то денежные средства или иные активы, полученные организацией торговли в

оплату, признаются кредиторской задолженностью. Как правило, это положение закрепляется в учетной политике предприятия.

По общему правилу выручка в бухгалтерском учете отражается в момент перехода права собственности на реализуемые товары от продавца к покупателю, т. е. в момент отгрузки. Это означает, что, отгрузив товары покупателю, бухгалтер в учете отразит выручку от реализации товаров, несмотря на то что оплата от покупателя еще не поступила (отражается дебиторская задолженность покупателя).

Выручка отражается в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества (когда договором предусматривается оплата не денежными средствами) и (или) величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

Величина выручки определяется исходя из цены, установленной договором между продавцом и покупателем.

Отражение выручки в бухгалтерском учете производится при помощи следующей бухгалтерской записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90 «Продажи» субсчет «Выручка».

Отразив в учете данную запись, бухгалтер торговой организации должен в бухгалтерском учете показать начисление налога на добавленную стоимость. Причем, какие используются при этом проводки, зависит от момента возникновения налогооблагаемой базы по НДС:

Дебет 90 «Продажи» субсчет «НДС»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС».

Затем по итогам месяца организация торговли списывает стоимость реализованных товаров:

Дебет 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж»

Кредита счета 41 «Товары».

Метод определения стоимости товаров при их списании на реализацию зависит от принятого варианта их оценки при поступлении - по фактической себестоимости или по учетным ценам.

Если используется оценка товаров по учетным ценам, то стоимость товаров при их списании на реализацию состоит из учетной цены и величины отклонений, приходящихся на отгруженные товары.

При оценке товаров, учитываемых по фактической себестоимости, списание товаров на реализацию производится одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;

• по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).

Метод списания товаров по себестоимости каждой единицы, как правило, применяется организацией, если товары подлежат особому учету (драгоценные камни, драгоценные металлы, радиоактивные вещества и т. п.) В оптовой торговле данный метод используется очень редко, в основном производственными организациями, если у них на балансе находятся материально-производственные запасы, которые не могут обычным способом заменять друг друга или подлежат особому учету.

Метод списания товаров методом ФИФО (по стоимости первых по времени приобретения товаров) основан на допущении, что товары отпускаются покупателям в течение отчетного периода в последовательности их приобретения: товары первыми поступившие в продажу, должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок. При применении этого метода оценка товаров, находящихся на складе оптовой организации на конец отчетного периода, производится по себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости продаж учитывается стоимость ранних по времени закупок.

При списании товаров, оцениваемых организацией торговли по средней себестоимости, последняя определяется по каждой группе товаров как частное от деления общей себестоимости группы товаров на их количество, складывающихся, соответственно, из себестоимости товаров и количества по остатку на начало месяца и по поступившим товарам в этом месяце.

Организация торговли самостоятельно выбирает, тот метод, который считает для себя наиболее приемлемым, и закрепляет данное положение в приказе об учетной политике.

Если же организация торговли ведет **учет товаров по учетным ценам,** т. е. с использованием счетов 15 и 16, то со счета 41 «Товары» товар списывается на реализацию по учетной цене, а затем с помощью специального расчета списывается сумма отклонений, приходящаяся на реализованный товар.

В настоящее время механизм списания отклонений законодательно не урегулирован. Метод списания отклонений пропорционально стоимости реализованных товаров наиболее приемлем, так как накопленные суммы отклонений относятся ко всем товарам, находящимся в данный момент в организации торговли в том числе, и на складе. Однако, на сегодня этот момент не предусмотрен бухгалтерскими нормативными документами, следовательно, применяемый метод должен быть достаточно подробно расписан и закреплен в учетной политике организации.

Если организация решает списывать отклонения за отчетный период пропорционально стоимости реализованных товаров, она должна сделать специальный расчет, который осуществляется по следующей формуле:

- если сальдо по счету 16 на начало месяца было положительным, то **сумма отклонений, подлежащая списанию,** равна произведению отношения суммы

дебетового сальдо по счету 16 на начало месяца и дебетового оборота счета за месяц к сумме дебетового сальдо по счету 41 на начало месяца и дебетового оборота счета 41 за месяц;

- если сальдо по счету 16 на начало месяца было кредитовым, то в числителе указанной формулы расчета используются кредитовое сальдо по счету 16 на начало месяца и кредитовый оборот по счету 16 за месяц.

Процент отклонений рассчитывается независимо от того, какие отклонения числятся на счете 16 на конец отчетного периода: дебетовые или кредитовые.

Если на конец отчетного периода на счете 16 образовалось дебетовое сальдо, то сумма отклонений, относимых на затраты, списывается следующим образом:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Данная проводка, отраженная в учете, свидетельствует о том, что за отчетный период в торговой организации произошло превышение фактической себестоимости товаров над их учетными ценами (перерасход).

Если на конец отчетного периода сальдо по счету 16 было кредитовым, то в учете списание отклонений будет отражено так:

Дебет 44 «Расходы на продажу»

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» - сторно, отражена экономия.

11.6. Учет реализации товаров транзитом.

В основе транзитной торговли лежат договоры поставки (ст. 506 ГК РФ). При этом торговая организация заключает два договора: один с поставщиком, у которого она приобретает товар, а другой - с покупателем, которому она товар поставляет.

Особенность договоров состоит в следующем. По первому договору торговая организация перечисляет денежные средства своему поставщику за товары. Грузополучателем по договору является конечный покупатель. Товар фактически не поступает на склад торговой организации, однако она по первому договору (с поставщиком) все равно приобретает право собственности на него.

По второму договору торговая организация получает денежные средства от покупателя за поставленные товары. Грузоотправителем является не торговая организация, а поставщик товара по первому договору.

С юридической точки зрения это две независимые сделки.

В соответствии с п. 3 ст. 308 ГК РФ стороной обязательства является та организация, на которую это обязательство возложено договором. Так, товар покупателю может фактически поставлять (отгружать) первоначальный поставщик, но в действительности это обязанность торговой организации.

При поставке торговая организация выступает сначала покупателем, а затем продавцом. Поэтому в отношениях с покупателем торговая организация выступает как собственник товара.

При поставке товаров транзитом организация должна иметь следующие документы:

- договор с поставщиком (производителем) товара;
- договор с покупателем (потребителем) товара;
- счет-фактуру по НДС, выставленный поставщиком (производителем) товара;
- счет-фактуру по НДС, выставленный покупателю (потребителю);
- товарную накладную ТОРГ-12, выписанную поставщиком (производителем) товара в адрес оптовой организации;
- товарную накладную ТОРГ-12, выписанную торговой организацией в адрес покупателя (потребителя) товара;
- копию товарно-транспортной накладной 1-Т (при доставке товара автотранспортом или транспортной железнодорожной накладной);
- копию путевого листа 4-С (при доставке товара автотранспортом) или квитанцию о приеме груза (при доставке товара по железной дороге).

На товарной накладной ТОРГ-12, оформляемой торговой организацией на имя покупателя товара, указывают, что товар направлен транзитом и приводят наименование грузоотправителя по договору вашей организации с поставщиком.

Торговая организация должна иметь копию товарно-транспортной или транспортной железнодорожной накладной с отметками:

- покупателя (потребителя товара) как грузополучателя - о получении груза, если договором с покупателем предусмотрен переход права собственности на товар к покупателю в момент получения им товара, а договором с поставщиком предусмотрен переход права собственности на товар к торговой организации в момент отгрузки товара поставщиком (производителем товара) или в момент доставки товара грузополучателю;
- поставщика (производителя товара) как грузоотправителя - об отгрузке груза, если договором с покупателем предусмотрен переход права собственности на товар к покупателю в момент отгрузки ему товара.

В товарно-транспортной или транспортной железнодорожной накладной должно быть указано, что в соответствии с вытекающими из договоров моментами перехода права собственности на товар:

- собственником транспортируемого груза является торговая организация, если в период транспортировки груз является ее собственностью;
- груз транспортируется по указанию торговой организации, если в период транспортировки он не является ее собственностью.

Для этого в накладных нужны следующие отметки:

- отгрузка произведена в соответствии с таким-то договором, заключенным грузоотправителем с такой-то организацией (указываются

реквизиты договора, заключенного торговой организацией с поставщиком товара);

- отгрузка произведена во исполнение обязательств грузоотправителя по такому-то договору, заключенному грузоотправителем с такой-то организацией (указываются реквизиты договора, заключенного торговой организацией с поставщиком товара);
- отгрузка произведена во исполнение обязательств такой-то организации по такому-то договору, заключенному ею с такой-то организацией (указываются наименования поставщика, торговой организации и реквизиты заключенного между ними договора).

Право собственности на товар по общему правилу возникает с момента его передачи (п. 1 ст. 223 ГК РФ). Торговая организация не может непосредственно передать (вручить) товар покупателю, потому что на свой склад она товар фактически не получает.

Если товар нельзя передать лично (вручить), моментом его передачи в соответствии с п. 1 ст. 224 ГК РФ является сдача товара перевозчику для доставки на склад получателя. При транзитной торговле торговая организация не сдает товар перевозчику. Это делает поставщик при отправке товара со своего склада.

В договоре поставки необходимо четко определять момент перехода права собственности на товар от торговой организации к покупателю. Это позволит торговой организации, применяющей метод начисления, правильно определить дату возникновения дохода от реализации товаров.

Моментом перехода права собственности может быть передача товара при его доставке на склад покупателя. В договоре можно предусмотреть, что доставленный товар поступает к покупателю на ответственное хранение, а право собственности переходит к нему только после полной оплаты товара. Тогда доход торговой организации будет считаться полученным после окончательного расчета с покупателем. По условиям договора с торговой организацией покупатель может стать собственником товара в момент его передачи перевозчику на складе поставщика. В этом случае доход от реализации товара у торговой организации возникнет сразу после передачи товара перевозчику.

Если при транзитной поставке торговая организация не участвует в расчетах с поставщиком, в момент платежа покупателя в адрес поставщика задолженность покупателя перед торговой организацией частично погашается. Наценку покупатель оплачивает торговой организации отдельно.

У торговой организации могут возникнуть расходы в виде потерь, связанных с повреждением или полным уничтожением товара во время его доставки от поставщика покупателю. Если собственником товара во время доставки является торговая организация, то риск случайной гибели и повреждения товара будет нести она.

Принятие товаров на учет означает, что приобретенные у поставщика и предназначенные для перепродажи товары отражаются в бухгалтерском учете торговой организации по дебету счета 41 «Товары». Если при транзитной торговле торговые организации не отражают в бухгалтерском учете оприходование товаров на счете 41, они теряют право на вычет «входного» НДС.

Для применения налоговых вычетов необходимо иметь выставленные поставщиком счета-фактуры.

Рассмотрим порядок ведения бухгалтерского учета транзитной торговли.

Пример. Организация оптовой торговли «ТОРГ» приобретает товар у организации «Поставщик» на условиях самовывоза. Стоимость товара составляет 85 000 руб., НДС - 15 300 руб. Приобретенный товар реализован организацией «ТОРГ» организации «Покупатель» на условиях доставки до склада покупателя. Продажная стоимость товара с учетом стоимости доставки - 118 000 руб., в том числе НДС - 18 000 руб. Реализация производится транзитом со склада поставщика. Расходы транспортной организации составили 5 000 руб., НДС - 900 руб. Расчеты с «Поставщиком» произведены на условиях 100%-ной предоплаты. В целях исчисления налога на прибыль доходы и расходы организация «ТОРГ» определяет по методу начисления.

В бухгалтерском учете организации «ТОРГ» сделаны следующие записи:

Дебет 60 «Расчеты с организацией «Поставщик» - 85 000 руб.

Кредит 51 - 85 000 руб., произведена оплата товара «Поставщику»

Дебет 60 «Расчеты с транспортной организацией» - 5 000 руб.

Кредит 51 - 5 000 руб., произведена оплата услуг транспортной организации

Кредит 60 «Расчеты с организацией «Поставщик» - 85 000 руб., отражен переход права собственности на товар в момент получения товара на складе «Поставщика» в оценке, предусмотренной в договоре

Дебет 19 - 15 300 руб.

Кредит 60 «Расчеты с организацией «Поставщик» - 15 300 руб., отражена сумма НДС по приобретенному товару

Дебет 68 - 15 300 руб.

Кредит 19 - 15 300 руб., предъявлен к вычету НДС по приобретенному товару

Дебет 62 - 118 000 руб.

Кредит 90-1 - 118 000 руб., признана выручка от продажи товара (на дату передачи товара «Покупателю»)

Дебет 90-2 - 85 000 руб.
Кредит 41 - 85 000 руб., списана себестоимость товара

Дебет 90-3 - 18 000 руб.
Кредит 68 - 18 000 руб., начислен НДС с реализации товара.

Выручка от оказания услуг доставки в бухгалтерском учете не формируется, так как стоимость доставки включена в продажную стоимость товара.

Дебет 44 - 5 000 руб.
Кредит 60 «Расчеты с транспортной организацией» - 5 000 руб., стоимость доставки товара покупателю включена в расходы на продажу

Дебет 19 - 900 руб.
Кредит 60 субсчет «Расчеты с транспортной организацией» - 900 руб., выделена сумма НДС по затратам на доставку

Дебет 68 - 900 руб.
Кредит 19 - 900 руб., предъявлен к вычету НДС по затратам на доставку товара покупателю

Дебет 90-2 - 5 000 руб.
Кредит 44 – 5 000 руб., расходы на доставку списаны на себестоимость продаж

Дебет 90-9 - 10 000 руб.
Кредит 90-9 – 10 000 руб., отражен финансовый результат (прибыль) от продажи товаров.

11.7. Учет реализации товаров в розничной торговле.

Учет реализации товаров в торговых организациях имеет свои особенности. Основное отличие заключается в том, что производственный процесс состоит из продажи продукции, которую изготовили другие организации.

Все расходы подразделяются на две категории:

1) стоимость приобретаемых товаров (учитывается на счете 41 «Товары»);

2) издержки обращения, связанные с приобретением и продажей закупленных товаров (учитываются на счете 44 «Расходы на продажу»).

Расходы по доставке включают в себя следующие элементы:

- оплату транспортировки товаров;

• стоимость материалов, израсходованных на оборудование и (или) утепление транспортных средств;
• стоимость услуг по погрузке и разгрузке;
• плату за временное хранение в местах погрузки-разгрузки;
• стоимость услуг экспедитора;
• плату организациям железнодорожного транспорта за подачу вагонов, укрепление грузов в вагонах и обслуживание подъездных железнодорожных путей.

Отличия учета на предприятиях розничной торговли от учета на предприятиях оптовой торговли заключаются в следующем.

• реализация товаров осуществляется за наличный расчет;
• применяется (не обязательном) счет 42 «Торговая наценка»;
• предприятия розничной торговли товар обычно не отгружают оптовыми партиями, поэтому счет 45 «Товары отгруженные» в учете реализации не используется.

Если счет 42 «Торговая наценка» не применяется, то методика учета реализации товаров в розничной торговле совпадает с методикой учета реализации товаров за наличный расчет на предприятиях оптовой торговли.

Применение торговой наценки определяет учет товаров по продажным ценам.

Магазины, в которых величину реализованной торговой наценки нельзя получить автоматически (в том числе при большом ассортименте товаров), применяют расчетный способ.

Существует четыре способа расчета реализованной торговой наценки:

1) по общему товарообороту;
2) по ассортименту товарооборота;
3) по ассортименту остатков товаров;
4) по среднему проценту.

Способ расчета по общему товарообороту используется, когда на все товары применяется одинаковый процент торговой надбавки.

Способ расчета по ассортименту предполагает обязательный учет товарооборота по группам товаров, каждая из которых включает товары с одинаковой надбавкой.

Рассмотрим подробнее способ расчета реализованной торговой наценки по среднему проценту. Используя этот способ, **величину реализованной торговой наценки (РТН) можно рассчитать,** как **произведение выручки от реализации на средний процент реализованной торговой наценки (П).**

Средний процент реализованной торговой наценки, в свою очередь, будет равен отношению суммы торговой надбавки на остаток товаров на начало отчетного периода и торговой надбавки на товары, поступившие за отчетный период, к сумме выбывших товаров и остатка товаров на конец отчетного периода.

Данную формулу можно представить, оперируя терминами бухгалтерского учета, следующим образом:

П = (сальдо счета 42 «Торговая наценка» на начало отчетного периода + кредитовый оборот счета 42 за отчетный период) / (кредитовый оборот счета 90 «Продажи», «Выручка» за отчетный период + сальдо счета 41 «Товары» на конец отчетного периода) х 100%.

На основании проведенных расчетов необходимо сделать проводку:

Дебет 90 «Продажи», «Себестоимость продаж»

Кредит 42 «Торговая наценка» - сторнировочная запись.

11.8. Пример учета в торговой организации.

Пример:

Организация розничной торговли приобрела у поставщика 10 кофемашин по цене 6000 руб. за штуку с учетом НДС 18%, равного 1080 руб.; всего - на сумму 70 800 руб., включая НДС - 10 800 руб.

Расходы, связанные с приобретением всей партии товара, составили 5 000 руб., включая НДС 18% - 900 руб.

Торговая наценка установлена в размере 40%, ставка НДС при реализации - 18%.

Расходы, связанные с обслуживанием торговли, составили 1 500 руб.

Транспортные расходы отражаются с использованием счета 44 «Расходы на продажу».

Учет товаров ведется по продажным ценам.

Учет в организации розничной торговли будет представлен такими проводками:

произведена оплата поставщику товаров -

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 70 800 руб.

Кредит 51 «Расчетные счета» - 70 800 руб.

учтены товары по покупной цене без НДС -

Дебет 41 «Товары» - 60 000 руб.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 60 000 руб.

отражен НДС по приобретенным товарам -

Дебет 19 «НДС по приобретенным материальным ценностям» - 10 800 руб.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 10 800 руб.

принята к вычету сумма НДС по оплаченным товарам -

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам» - 10 800 руб.

Кредит 19 «НДС» - 0 800 руб.

оплачено транспортным конторам за доставку товаров -

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 5 900 руб.

Кредит 51 «Расчетные счета» - 5 900 руб.

учтены расходы по доставке товаров без НДС -

Дебет 44 «Расходы на продажу» - 5 000 руб.

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и Кредиторами» - 5 000 руб.

отражен НДС по затратам на доставку товаров -

Дебет 19 «НДС» - 900 руб.

Кредит 76 «Расчеты с разыми дебиторами и Кредиторами» - 900 руб.;

предъявлена к вычету сумма НДС по оплаченной доставке товаров -

Дебет 68 «Расчеты с бюджетом» - 900 руб.

Кредит 19 «НДС» - 900 руб.

отражены суммы торговых наценок на товары -

Дебет 41 «Товары» - 18 000 руб.

Кредит 42 «Торговая наценка» 18 000 руб. (60 000 руб. х 30% / 100%);

учтены расходы, связанные с обслуживанием торговли -

Дебет 44 - 1 500 руб.

Кредит 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расходы по социальному страхованию и обеспечению» - 1 500 руб.

списаны реализованные товары по продажным ценам -

Дебет 90 «Продажи», «Себестоимость продаж» - 92 040 руб.

Кредит 41 «Товары» - 78 000 руб. (60 000 руб. +18 000 руб.)

сторнированы суммы торговых наценок -

Дебет 90 «Себестоимость продаж» - 18 000 руб.

Кредит счета 42 «Торговая наценка» - 18 000 руб.

списаны расходы на продажи -

Дебет 90 «Себестоимость продаж» - 6 500 руб.

Кредит 44 - 6 500 руб.;

оприходована наличная выручка -

Дебет 50 «Касса»- 92 040 руб.

Кредит 90 «Выручка» - 92 040 руб.

начислен НДС от реализации товаров -
Дебет 90 «Расчеты по НДС» - 14 040 руб.
Кредит 68 «НДС» - 14 040 руб.

определен финансовый результат (прибыль) -
Дебет 90 «Прибыль/убыток от продаж» - 11 500 руб.
Кредит 99 «Прибыли и убытки» - 11 500 руб.

11.9. Вопросы для самоконтроля

1. На каком счете ведется учет товаров?
   - по дебету счета 41
   - по дебету счета 40
   - по дебету счета 10.
2. В каких случаях организуется учет товаров на забалансовых счетах?
3. Как ведется учет поступления товаров в розничной торговле?
4. На каком счете учитываются расходы на продажу?
5. Как ведется учет поступления товаров в оптовой торговле?
6. Отражение сумм НДС по оприходованному товару отражается записью?
   - Дебет 19 Кредит 41
   - Дебет 19 Кредит 60
   - Дебет 68 Кредит 60.
7. Дебетовое сальдо по счету 60 свидетельствует о?
   - предварительной оплате товаров покупателем;
   - наличии задолженности перед поставщиком;
   - предварительной оплате товаров поставщику.
8. Кредитовое сальдо по счету 62 свидетельствует о?
- предварительной оплате товаров поставщику;
- наличии задолженности у покупателя по оплате товаров;
- предварительной оплате товаров покупателем.
9. Как рассчитывается средний процент реализованной торговой наценки?
10. Что включают в себя расходы по доставке?
11. Как организуется учет реализации товаров транзитом?
12. Какие документы оформляются при реализации товаров транзитом?
13. Какими методами производится списание товаров на реализацию при их оценке по фактической себестоимости?
14. Как рассчитывается процент отклонений в стоимости товаров?
15. На каком счете ведется учет торговой наценки?
16. Как организуется учет расчетов с поставщиками товаров по претензиям?
17. В какой момент отражается выручка в бухгалтерском учете?

11.10. Задачи для самоконтроля.

Организация оптовой торговли «Гарант» приобретает товар у организации «Поставщик» на условиях самовывоза. Стоимость товара составляет 100 000 руб., НДС - 18 000 руб. Приобретенный товар реализован организацией «Гарант» организации «Покупатель» на условиях доставки до склада покупателя. Продажная стоимость товара с учетом стоимости доставки - 177 000 руб., в том числе НДС - 27 000 руб. Реализация производится транзитом со склада поставщика. Расходы транспортной организации составили 5 000 руб., НДС - 900 руб. Расчеты с «Поставщиком» произведены на условиях 100%-ной предоплаты. В целях исчисления налога на прибыль доходы и расходы организация «Гарант» определяет по методу начисления.

Задание. Составить бухгалтерские записи.

Глава 12. Учет финансовых результатов.

12.1. Понятия о финансовых результатах.

Финансовым результатом организации является итог всех видов деятельности. Деятельность по реализации продукции, оказанию услуг, выполнению работ, указанная в уставе организации, относится к обычным видам деятельности. Все остальные виды доходов и расходов, полученные от иных видов деятельности, относятся к прочим доходам и расходам. Таким образом общее превышение доходов над расходами формирует финансовый результат - прибыль организации, превышение расходов над доходами -убыток.

Основными нормативными актами, регулирующими порядок формирования и учета финансовых результатов, являются Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации” (ПБУ 9/99), утвержденном приказом Минфина России от 06.05.99 N 32н и Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” (ПБУ 10/99), утвержденном приказом Минфина России от 06.05.99 N 33н ПБУ 9/99 определяет доходы как увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- предоплата, полученная за продукцию;
- суммы залога или задатка;
- поступления по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- суммы, полученные в погашение кредитов или займов.

ПБУ 10/99 определяет расходы как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются расходами организации:

- расходы в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

- перечисление средств (взносов, выплат и т.п.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий;

- перечисление средств по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- перечисление средств в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- выплаты в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- выплаты в погашение кредита займа, полученного организацией.

Финансовый результат деятельности организации (прибыль) за отчетный период согласно действующему законодательству РФ, должен быть уменьшен на сумму налога на прибыль. Конечный финансовый результат деятельности организации после исчисления налога на прибыль представляет собой чистую прибыль. Чистая прибыль представляет собой основной финансовый показатель, определяющий результативность предприятия за отчетный период.

12.2. Учет финансовых результатов.

Для учета финансовых результатов от обычных видов деятельности предназначен счет 90 «Продажи». По дебету данного счета учитываются расходы от продажи, по кредиту - доходы. Сравнивая в конце месяца кредитовый и дебетовой обороты, определяется результат от реализации, который нарастающим итогом отражается на специальном субсчете 90-9 и затем списывается на финансово-результатный счет 99 «Прибыли и убытки». Структура счета 99 «Прибыли и убытки» представлена в таблице 12.1.

Таблица 12.1.

Структура счета 99 «Прибыли и убытки»

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
$С_н$ - убыток отчетного года	$С_н$ - прибыль отчетного года
Списан убыток от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (90.9)	Списана прибыль от реализации продукции (товаров, работ и услуг) (90.9)
Списан убыток от прочих операций (91.9)	Списана прибыль от прочих операций (91.9)
Начислен налог на прибыль за отчетный период (68)	
Списано ПНО (68)	
Списана накопленная прибыль (84)	Списан накопленная убыток (84)

Для учета прочих доходов и расходов предназначен активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы». К данному счету открываются следующие субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. В конце месяца сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Данное сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции. Типовая корреспонденция по 91 счету представлена в таблице 12.2.

Таблица 12.2.

Типовая корреспонденция по 91 счету

Содержание операции	Д	К
1. Учет прочих доходов		
Оприходована прибыль прошлых лет, учтенная в отчетном году	10, 16, 62, 01 и 68	91
Учтена положительная курсовая разница	50, 52, 57, 60, 62 и 71	91
Получена выручка от продажи основных средств и иных активов	62, 76	91
Получены доходы, с участием в уставном капитале других организаций, в т. ч. дивиденды и проценты по ценным бумагам	50, 51, 52, 76	91
Получена выручка от сдачи имущества в аренду	62	91
Получены безвозмездно активы, в т. ч. по договору дарения	10, 41 и др.	91
Получены штрафы, пенни, неустойки от контрагентов за нарушение условий договора	50, 51, 52, 76, 60 и 62	91
Начислена сумма дооценки активов	01, 04 и 58	91
Получены проценты по кредитам и займам выданным	50, 51, 52 и 76	91
Учтена прибыль, полученная в результате совместной деятельности	50, 51 и 76	91

Списана сумма кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности	60, 62, 66, 67 и 76	91
Списан убыток от прочих операций	99	91
2. Учет прочих расходов		
Списаны расходы, связанные с участием в уставном капитале других организаций	91	50, 51, 52, 76, и 60
Списаны убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году	91	10, 16, 62, 41, 68 и 02
Учтены расходы, связанные с продажей или списанием основных средств и других активов	91	01, 04, 60, 70, 69, 68 и 07
Начислены проценты по кредитам и займам полученным	91	66, 67
Списаны расходы по содержанию имущества, сданного в аренду	91	02, 05, 60, 70, 69, 68 и10
Учтены штрафы, пени, неустойки контрагентам за нарушение условий договоров	91	50, 51, 52, 76, 60 и 62
Произведены отчисления в оценочные резервы	91	14, 59 и 63
Списаны расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций	91	51 и 76
Учтена отрицательная курсовая разница	91	50, 52, 57, 60, 71 и 62
Перечислены средства на благотворительность, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдых, развлекательные и культурно-просветительские мероприятия	91	71, 51, 60 и 76
Начислена сумма уценки активов	91	01, 04, 58 и др.
Списана сумма дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности или нереальной к взысканию.	91	60, 62, 66, 67 и 76
Списана прибыль от прочих операций	91	99

Финансовый результат организации за отчетный период представляет собой финансовый результат от обычных видов деятельности и сальдо прочих доходов и расходов. Формируется нарастающим итогом с начала отчетного периода на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а также начисленный налог на прибыль за отчетный период. По кредиту счета - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборота за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

По окончании отчетного года по состоянию на 31 декабря при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет)

счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Такая процедура называется реформация баланса.

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» представляет собой информационную базу для составления отчета о финансовых результатах.

12.3. Учет расходов по налогу на прибыль.

Нормы бухгалтерского и налогового учета, в части признания доходов и расходов не всегда идентичны. Таким образом можно говорить о разном порядке формирования бухгалтерской и налоговой прибыли, а, следовательно, и о разной величине суммы налога на прибыль исчисленной по данным бухгалтерского и налогового учета. Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из данных бухгалтерского учета называется условным расходом по налогу на прибыль. Данный показатель рассчитывается как произведение бухгалтерской прибыли, определяемой по данным счета 99 «Прибыли и убытки» и ставки налога на прибыль. Условный расход по налогу на прибыль отражается по дебету счета 99 в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Условный расход по налогу на прибыль является основой для расчета текущего налога на прибыль. Основным нормативным документом, определяющим порядок расчета по налогу на прибыль, является ПБУ 18 /02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». В соответствии с данным положением разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в соответствии с регулятивами бухгалтерского учета и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

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 расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

- 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.

Примерами постоянных разниц выступают суммы убытка от передачи основных средств и иных видов активов в безвозмездное пользование, превышение фактических расходов на представительские мероприятия над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, согласно нормативу и др.

Сумма налога на прибыль, которая приходится на постоянные разницы, образует постоянное налоговое обязательство (ПНО) или постоянный налоговый актив (ПНА). ПНО (ПНА) признается в том отчетном периоде, в котором возникла постоянная разница. ПНО (ПНА) вычисляется как произведение постоянной разницы на ставку налога на прибыль. Для учета ПНО (ПНА) используется счет 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство» или «Постоянный налоговый актив» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Пример. В отчетном периоде представительские расходы организации ООО «Коммерция» составили 150 000 руб. В соответствии с Налоговым Кодексом (п.2 ст. 264 гл. 25) представительские расходы учитываются в целях налогообложения в размере, не превышающем 4 % от фонда оплаты труда за отчетный период. Фонд оплаты труда ООО «Коммерция» - 800 000 руб. Ставка налога на прибыль - 20%.

Нормативная величина представительских расходов: 800 000 х 4 % = 32 000 руб.

Постоянная разница: 150 000 – 32 000 = 118 000 руб.

ПНО: 118 000 х 20% = 23 600 руб.

При этом необходимо сделать следующую запись на счетах бухгалтерского учета:

ДЕБЕТ 99 «Постоянное налоговое обязательство» - 23 600 руб.

КРЕДИТ 68 - 23 600 руб., на сумму постоянного налогового обязательства

Временные разницы – это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах (п. 8 ПБУ 18/02). При этом временные разницы образуют отложенный налог на прибыль, который оказывает влияние на величину налога на прибыль в последующих периодах. В зависимости от влияния разниц на налогооблагаемую прибыль (убыток) временные разницы бывают двух видов:

- вычитаемые временные разницы (ВВР);
- налогооблагаемые временные разницы (НВР).

Сумма налога на прибыль, причитающаяся на вычитаемые временные разницы, образует отложенный налог на прибыль, который ведет к уменьшению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах, а сумма налога на прибыль, причитающаяся на налогооблагаемые временные разницы образует отложенный налог, который ведет к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Примерами вычитаемых временных разниц могут выступать сумма убытка при реализации объекта основных средств, перенесенного на будущее, который согласно действующему налоговому законодательству не уменьшил налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в отчетном периоде, но уменьшит ее размер в следующих отчетных периодах. Также вычитаемые временные разницы могут возникать при различных способах начисления амортизации на объекты основных средств (в случае если амортизация по данным бухгалтерского учета превышает амортизацию, исчисленную по налоговому законодательству. Также ВВР могут возникать, например, в результате (п. 11 ПБУ 18/02):

- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости отчетного периода;
- применения при продаже объекта основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского и налогового учета остаточной стоимости такого объекта и расходов, связанных с его продажей.

Отложенный налоговый актив равен величине, рассчитанной как произведение вычитаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде и ставки налога на прибыль. Учет отложенных налоговых активов ведется по дебету активного счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Данная проводка показывает увеличение условного расхода по налогу на прибыль в отчетном периоде. Списание отложенных налоговых активов по кредиту 09 счета в корреспонденции со счетом 68 отражает уменьшение условного расхода на прибыль будущих отчетных периодов.

Пример:

Организация продала в феврале объект основных средств за 165 200 руб., в том числе НДС - 25 200 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.

Согласно п. 3 ст. 268 НК РФ убыток от реализации объектов основных средств, учитываемым в целях налогообложения признается в следующем порядке. Данный убыток включается в состав прочих расходов равными долями

в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации.

На основании п. 5 ст. 259.1 НК РФ списание убытка начинается с месяца, следующего за месяцем, в котором произошла реализация объекта амортизируемого имущества (письмо Минфина России от 12.07.2011 N 03-03-06/1/417).

1) Списана первоначальная стоимость выбывающего объекта:

ДЕБЕТ 01 «Выбытие основных средств» - 180 000 руб.

КРЕДИТ 01 - 180 000 руб.

2) Списана сумма начисленной амортизации за фактический срок использования:

ДЕБЕТ 02 - 30 000 руб. (180 000 / 24 мес. х 4 мес.)

КРЕДИТ 01 - 30 000 руб.

3) Списана остаточная стоимость выбывающего объекта:

ДЕБЕТ 91.2 - 150 000 руб.

КРЕДИТ 01 «Выбытие основных средств» - 150 000 руб.

4) Признана выручка от продажи объекта основных средств:

ДЕБЕТ 62 - 165 200 руб.

КРЕДИТ 91.1 - 165 200 руб

5) Начислена сумма НДС с выручки от продажи основных средств:

ДЕБЕТ 91.3 - 25 200 руб.

КРЕДИТ 68 - 25 200 руб.

6) Определен финансовый результат:

КРЕДИТ 91.9 - 10 000 руб.

ДЕБЕТ 99 - 10 000 руб.

В налоговом учете убыток будет признаваться в течение 20 месяцев (24 мес. - 4 мес.). В 1-ом квартале будет учтен убыток только в части, соответствующей одному месяцу (марту) в размере 500 руб. (10 000 руб. / 20 мес.). ВВР составит 9 500 руб.

ОНА: 9 500 руб. х 20% = 1 900 руб.

При этом необходимо сделать следующую запись на счетах бухгалтерского учета:

ДЕБЕТ 09 «Отложенный налоговый актив» - 1 900 руб.

КРЕДИТ 68 1 900 руб.- на сумму отложенного налогового актива

Налогооблагаемые временные разницы могут образовываться в результате: (п. 12 ПБУ 18/02):

- признания выручки от продажи в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода для целей бухгалтерского учета по методу начисления, а для целей налогообложения прибыли - по кассовому методу;
- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией по полученным ею кредитам или займам;
- применения различных способов начисления амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета.

Отложенное налоговое обязательство (ОНО) равно величине, рассчитанной как произведение налогооблагаемой временной разницы, возникшей в отчетном периоде и ставки налога на прибыль. Учет отложенных налоговых обязательств ведется по кредиту пассивного счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Данная проводка показывает уменьшение условного расхода по налогу на прибыль в отчетном периоде. Списание отложенных налоговых обязательств по дебету 77 счета в корреспонденции со счетом 68 отражает увеличение условного расхода на прибыль будущих отчетных периодов.

Пример.

В отчетном периоде у организации «Коммерция» сумма амортизационных отчислений по объектам основных средств, согласно данным бухгалтерского учета, составила 150 000 руб. Амортизационные отчисления, согласно налоговому законодательству, - 180 000 руб.

Налогооблагаемая временная разница составит:

180 00 руб. - 150 000 руб. = 30 000 руб.

ОНО: 30 000 х 20 % = 6 000 руб.

При этом необходимо сделать следующую запись на счетах бухгалтерского учета:

КРЕДИТ 77 «Отложенные налоговые обязательства» - 6 000 руб.

ДЕБЕТ 68 - 6 000 руб. - на сумму отложенного налогового обязательства.

В соответствии с ПБУ 18/ 02 текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) определяется исходя из величины условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, скорректированного на суммы постоянного налогового обязательства (постоянного налогового актива), отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода по данным бухгалтерского учета или по данным налоговой декларации. Расчет текущего налога на прибыль по данным бухгалтерского учета определяется по следующей формуле:

Текущий налог на прибыль	=	+ (–)	Условный расход (условный доход)	+	Постоянные налоговые обязательства	–	Постоянные налоговые активы	+

+	Отложенные налоговые активы, начисленные в отчетном периоде	–	Отложенные налоговые активы, погашенные в отчетном периоде	–	Отложенные налоговые обязательства, начисленные в отчетном периоде	+	Отложенные налоговые обязательства, погашенные в отчетном периоде

Пример.

Организация ООО «Коммерция» имеет следующие показатели по данным бухгалтерского учета:

- бухгалтерская прибыль 350 000 руб.;
- постоянные разницы 10 000 руб.;
- вычитаемые временные разницы 7 000 руб.;
- налогооблагаемые временные разницы 5 000 руб.

Условный расход по налогу на прибыль 350 000 руб. х 20% = 70 000 руб.;
ПНО: 10 000 руб. х 20% = 2 000 руб.;
ОНА: 7 000 руб. х 20% = 1 400 руб.;
ОНО: 5 000 руб. х 20% = 1 000 руб.

Текущий налог на прибыль: 70 000 руб. + 2 000 руб. + 1 400 руб. + 1 000 руб. = 74 400 руб.

При этом необходимо сделать следующие записи на счетах бухгалтерского учета:

ДЕБЕТ 99 «Условный расход по налогу на прибыль» - 70 000 руб.
КРЕДИТ 68 - 70 000 руб., отражен условный расход по налогу на прибыль
ДЕБЕТ 99 «Постоянное налоговое обязательство» - 2 000 руб.
КРЕДИТ 68 - 2 000 руб., на сумму постоянного налогового обязательства
ДЕБЕТ 09 - 1 400 руб.
КРЕДИТ 68 - 1 400 руб., на сумму отложенного налогового актива
ДЕБЕТ 68 - 1 000 руб.
КРЕДИТ 77 - 1 000 руб., на сумму отложенного налогового обязательства.

12.4. Использование прибыли.

Для обобщения информации о накопленной прибыли (убытке) после проведения процедуры реформации баланса предназначен активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль». Данный счет содержит информацию о размере чистой прибыли (убытке) за отчетной период, полученной в результате реформации баланса. А также о нераспределенной прибыли (непокрытом

убытке) прошлых лет (сальдо 84 счета). Записи по дебету данного счета возможны только после проведения общего собрания акционеров (участников) компании. Эта норма предусмотрена ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и «Об акционерных обществах». При этом необходимо наличие протокола собрания участников.

Нераспределенная прибыль может направляться на

- выдачу дивидендов;
- погашение ранее образовавшихся убытков;
- формирование резервного капитала;
- добавление уставного капитала.

Оставшаяся часть прибыли может идти на развитие предприятия (создание специальных фондов).

Нераспределенная прибыль является важным показателем, отражающим результативность деятельности организации за отчетный период. Данный показатель отражается по строке 2 400 «Чистая прибыль» Отчета о финансовых результатах. Данные о нераспределенной прибыли (убытке) текущего года в сумме с нераспределенной прибылью прошлых лет (непокрытом убытке) за вычетом дивидендов и других сумм расходования прибыли представлен в бухгалтерском балансе по статье «Нераспределенная прибыль». Типовая корреспонденция по 84 счету представлена в таблице 12.3

Таблица 12.3

Типовая корреспонденция по 84 счету

Содержание операции	Д	К
1. Реформация баланса		
Списана накопленная прибыль отчетного года	99	84
Списан накопленный убыток	84	99
2. Использование прибыли		
Начислены дивиденды учредителям	84	70 и 75
Погашен непокрытый убыток прошлых лет за счет резервного капитала	82	84
Погашен непокрытый убыток прошлых лет за счет взносов участников общества	75	84
Погашен непокрытый убыток прошлых лет за счет уменьшения уставного капитала	80	84
За счет нераспределенной прибыли сформирован резервный капитал	84	82
За счет нераспределенной прибыли увеличен уставный капитал	84	80

12.5. Вопросы для самоконтроля.

1. Какие показатели относятся к финансовым результатам деятельности организации?

2. Какие доходы можно отнести к доходам от обычных видов деятельности?

3. На каком счете учитываются доходы от обычных видов деятельности?

4. На каком счете учитываются расходы от прочей деятельности?

5. Какие доходы относятся к прочим?

6. Как учитываются курсовые разницы в учете?

7. Как определяется условный расход по налогу на прибыль?

8. Что понимается под постоянными и временными разницами?

9. Каков порядок учета постоянных и временных разниц?

10. Как рассчитывается текущий налог на прибыль?

11. Что представляет собой чистая прибыль?

12. Что понимается пол реформацией баланса?

13. Каким образом в отчете о финансовых результатах отражается чистая прибыль?

14. Какие данные отражаются в бухгалтерском балансе по статье нераспределенная прибыль?

15. За счет каких источников может быть погашен непокрытый убыток?

16. В каких случаях чистая прибыль, отраженная в отчете о финансовых результатах, совпадает с данными в бухгалтерском балансе по статье нераспределенная прибыль?

17. На какие цели может быть использована чистая прибыль предприятия?

12.6. Задачи для самоконтроля

1.В отчетном периоде представительские расходы организации составили 100 000 руб. Фонд оплаты труда организации - 700 000 руб. Ставка налога на прибыль - 20%. Составить записи на счетах бухгалтерского учета.

2. В отчетном периоде у организации сумма амортизационных отчислений по объектам основных средств, согласно данным бухгалтерского учета составила 150 000 руб. Амортизационные отчисления, согласно налоговому законодательству - 120 000 руб. Составить записи на счетах бухгалтерского учета.

3. Организация имеет следующие показатели по данным бухгалтерского учета:

- бухгалтерская прибыль 250 000 руб.;
-постоянные разницы 8 000 руб.;
- вычитаемые временные разницы 5 000 руб.;
- налогооблагаемые временные разницы 2 000 руб.

Задание. Определить текущий налог на прибыль и составить записи на счетах бухгалтерского учета.

Глава 13. Финансовая отчетность.

13.1. Нормативное регулирование финансового учета и отчетности и базовые подходы к формированию отчетности.

На текущий момент в РФ действует 4-х уровневая приближенная к континентальному типу модель регулирования бухгалтерского учета.

Первый уровень - законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, устанавливающие единые правовые и методологические нормы организации и ведения бухгалтерского учета в России. Нормы, содержащиеся в других федеральных законах и затрагивающие вопросы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, должны соответствовать Федеральному закону «О бухгалтерском учете».

Второй уровень - Положения по бухгалтерскому учету (российские стандарты), утверждаемые федеральными органами исполнительной власти, Правительством РФ. В настоящее время издано 22 Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету.

Третий уровень - методические указания, инструкции, рекомендации и иные аналогичные документы. Подготавливаются и утверждаются они федеральными органами, министерствами, другими органами исполнительной власти, профессиональным объединением бухгалтеров на основе и в развитие документов первого и второго уровней. К ним относятся План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению.

Четвертый уровень - внутрифирменные документы по организации и ведению бухгалтерского учета по отдельным видам имущества, обязательствам и хозяйственным операциям, которые носят обязательный характер для конкретных организаций. Это учетная политика организации, рабочий план счетов и др.

Наглядно система нормативного регулирования ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности представлена в таблице 14.1.

Органы, регулирующие ведение учета – Министерство финансов РФ и Правительство РФ.

В целях развития регулирования бухгалтерского учета введены в действие более 23 стандартов российского бухгалтерского учета.

Основными задачами формирования отчетности в РФ являются:

- Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям;
- Обеспечение сведениями, необходимыми для контроля за соблюдением законодательства РФ, за целесообразностью хозяйственных операций, за

наличием и движением материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации;

- Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление резервов обеспечения финансовой устойчивости организации.

Таблица 13.1.

Система нормативно-правового регулирования учета и отчетности в РФ.

Уровни регулирования	**Источники регулирования**	**Регулирующие документы**	**Область влияния**
Первый	Президент РФ, Парламент РФ, Правительство РФ	ГК РФ, ФЗ «О бухгалтерском учете», постановления Правительства и указы Президента	Вводят единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности
Второй	Минфин РФ, другие органы исполнительной власти	Национальные бухгалтерские стандарты - ПБУ	Устанавливают общие принципы организации и ведения учета, формирования отчетности, методологию учета отдельных объектов учета
Третий	Минфин РФ, другие органы исполнительной власти	План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности, инструкции по его применению, методические рекомендации и указания, в том числе отраслевого характера	Определяют методику учета отдельных объектов, в том числе порядок регистрации, первичного наблюдения, оценки, инвентаризации и т.п.
Четвертый	Управленческий персонал хозяйствующего субъекта	Документы, регулирующие учетную политику организации	Выбор форм и методов ведения учета и отчетности исходя из специфики деятельности

Требования к финансовой отчетности в МСФО и российском бухгалтерском учете принципиально не содержат противоречий, иногда они не сформулированы, но подразумеваются порядком составления отчетности. Система требований представлена на рисунке 13.1.

Рис. 13.1. Система требований к финансовой отчетности.

Информация, включаемая в годовой отчет, объединена в группы в соответствии с экономическими характеристиками. Эти группы называют элементами финансовой отчетности. МСФО относят к элементам финансовой отчетности активы, обязательства, капитал, доходы и расходы.

Активы – ресурсы, контролируемые организацией в результате операций и событий в прошлых или отчетном периодах, от которых ожидаются экономические выгоды в будущем, имеющие надежную стоимостную оценку.

Долговые обязательства – это источники привлечения средств, образовавшиеся в результате сделок хозяйствующего субъекта, являющиеся юридическим основанием для оттока экономических ресурсов компании и уменьшения выгод в будущем, имеющие определенную стоимостную оценку. Обязательства могут быть начисленные, оценочные, условные.

Капитал – это доля активов предприятия, оставшаяся после вычета всех обязательств. Иски по обязательствам первичны, капитал рассматривается как остаточный иск. Может разграничиваться в балансе по подклассам.

Доходы – определены и классифицированы в ПБУ 9/99.

Расходы – определены и классифицированы в ПБУ 10/99.

Доходы от реализации продукции признаются по факту перехода права собственности, прочие доходы – в соответствии с принципом начислений, в момент возникновения права их получить.

Расходы организации признаются в сопоставлении с доходами, в том числе путем распределения по периодам. Расходы признаются немедленно, если они не создают будущие экономические выгоды или если возникло обязательство без признания актива.

Одним из основных критериев признания элементов отчетности выступает их оценка. Подходы к оценке объектов учета кратко характеризует таблица 14.2.

В РФ структура отчетности регламентируется

- Законом «О бухгалтерском учете»;
- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (приказ МФ РФ № 43н от 06.07.99);
- Методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (приказ МФ РФ №44н от 20.05.2003);
- Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (приказ МФ РФ № 112 от 30.12.1996);
- Приказ МФ РФ № 67н от 22.07.2003 «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

В соответствии с ПБУ **бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации, результатах ее деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным нормам.**

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. Следует считать отчетной датой последний календарный день отчетного периода.

Отчетный период – отрезок времени, за который организация должны составлять бухгалтерскую отчетность. Отчетный год - с 01 января по 31 декабря включительно, для вновь созданной организации - с даты государственной регистрации по 31 декабря включительно, если организация создана после 1 октября – до 31 декабря следующего года включительно.

Пользователь отчетности – это физическое или юридическое лицо, заинтересованное в информации. Классификация пользователей финансовой отчетности приведена в Таблице 13.3.

Таблица 13.2.

Применение стоимостных оценок МСФО в бухгалтерском учете РФ.

Виды оценок	Характеристика	Применение в РФ
Первоначальная (историческая)	Стоимость объекта в момент принятия его на учет	В текущем учете, в балансовой оценке активов и краткосрочных обязательств
Восстановительная	Стоимость замены объекта на дату составления отчетности	В текущем учете основных средств
Остаточная	Разница между первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации по амортизируемым активом на дату составления отчетности	Балансовая оценка амортизируемых активов
Эксплуатационная	Планируемая на период эксплуатации стоимость амортизируемых активов при условии их досрочного выбытия	Не применяется
Ликвидационная	Стоимость объектов на момент их ликвидации или угрозы ликвидации предприятия	В санируемых и ликвидационных балансах как оценка активов и обязательств
Текущая рыночная	Цена, сложившаяся на рынке при взаимодействии спроса и предложения на дату составления отчетности	Оценка вложений в ЦБ, обращающиеся на организованном рынке
Возможная цена реализации (погашения)	Вероятная цена продажи активов (погашения обязательств на определенную дату)	Балансовая оценка МПЗ, дебиторской задолженности, финансовых вложений, по которым не определяется рыночная цена
Дисконтированная	Приведенная на дату составления отчетности стоимость будущих поступлений или погашений	Аналитический учет финансовых вложений
Справедливая стоимость	Сформированная на биржах сумма, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательств при совершении сделки без принуждения осведомленными о рыночных ценах сторонами в условиях действующего предприятия	Не применяется

Таблица 13.3.

Классификация пользователей бухгалтерской информации.

ВНУТРЕННИЕ	**ВНЕШНИЕ**		
	С финансовым интересом		***Без финансового интереса***
	прямым	***косвенным***	
Руководители компании Руководители подразделений Служащие	Участники (собственники) Настоящие инвесторы Потенциальные инвесторы Кредитующие банки Прочие кредиторы	Налоговые и финансовые органы Обслуживающие банки Правительственные органы Страховые компании Заказчики Аудиторские фирмы	Органы статистики Арбитраж Органы правопорядка Фондовые биржи

Отчетность составляют на русском языке, в валюте РФ, подписывают руководитель и главный бухгалтер, каждая форма содержит свое наименование, указание отчетной даты и периода, наименование организации, ее организационно-правовую форму, формат представления числовых показателей.

Этапы формирования финансовой отчетности.

1 этап – формирование учетной политики;

2 этап - вступительный или начальный баланс;

3 этап – текущая регистрация фактов хозяйственной деятельности;

4 этап – инвентаризация;

5 этап – пробный баланс (в России его вариант – оборотная ведомость);

6 этап – конечный баланс.

В РФ сроки представления отчетности: собственникам - не ранее 60 дней по окончании, территориальным органам статистики и налоговым органам - в течение 90 дней по окончании года, квартальную - в течение 30 дней по окончании квартала.

Публиковать бухгалтерскую отчетность в настоящее время обязаны:

- Публичнык акционерные общества;
- Банки и прочие кредитные учреждения;
- Страховщики;
- Биржи;
- Инвестиционные фонды

Не позднее 1 июля, следующего за отчетные года в газетах и журналах в обязательном порядке, публикуются баланс и отчет о прибылях и убытках. Для АО сокращенная формы баланса может содержать информацию по итоговым строкам разделов при условии валюта баланса не более 400 000 МРОТ, выручка от реализации - не более 1 000 000 МРОТ. Иначе публикуют показатели по группам статей. МРОТ - на конец отчетного года. Не приводятся статьи, по которым отсутствуют показатели в текущем и предыдущем году.

Перед публикацией отчетность подтверждает независимый аудитор или аудиторская фирма.

Критерии обязательной аудиторской проверки:

- Организационно-правовая форма (Публичные акционерные общества независимо от числа участников);
- Вид деятельности (банки, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты, страховые организации, внебюджетные и благотворительные фонды);
- Источники формирования капитала (организации с участием иностранного капитала);
- Финансовые показатели в предыдущем году (выручка от продаж – более 50 000 000 рублей, сумма активов баланса на конец года – более 20 000 000 рублей).

Публикация отчетности осуществляется после ее аудиторской проверки и утверждения общим собранием акционеров. Расходы на аудит - в состав расходов на управление, расходы на рассылку и копирование, возмещенные сторонними лицами - в состав операционных доходов.

13.2. Понятие и методика формирования бухгалтерского баланса.

Бухгалтерский баланс - это форма финансовой отчетности, характеризующая финансовой положение организации на определенный момент времени. Современная форма представляет собой вид сводной таблицы, в которой находят отражение два равновеликих понятия – активы, т.е. ресурсы, которыми располагает организация, и их источники. Моделирование балансов напрямую зависит от целей его составления. Классификационные группы балансов определены в основном с точки зрения практики учета (счетоводства).

Элемент бухгалтерского баланса – это статья (строка). **Статья** баланса характеризует стоимостную оценку объекта бухгалтерского учета на начало и конец отчетного периода. Статьи объединены в группы, группы – в разделы.

Уравнение двойственности в балансе опирается на принцип осторожности: стоимость активов не должна быть завышена, а пассивов – занижена. На этом строится балансовая оценка объектов.

Текущая оценка объектов бухгалтерского учета используется на счетах и сводится к использованию первоначальной (восстановительной) стоимости.

Балансовая оценка предполагает отражение по минимальной из первоначальной или цены возможной продажи активов или возможного погашения обязательств.

Если цены на рынке на дату составления отчетности снизились по сравнению с первоначальной оценкой, на сумму разницы создается резерв, выполняющий роль регулятива, используются счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Осторожность в оценке обязательств сводится к следующему. В балансе приводятся не только долги, существующие на дату составления отчетности, но и резервы под погашение долгов, которые возникнут в будущем (счет 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей»), а также доходы, которые получены в отчетном году, но заработать их предприятие сможет только в будущем (счет 98 «Доходы будущих периодов»).

Таким образом, оценка активов в балансе – минимальная из возможных, а пассивов - максимальная, поэтому оценка доли собственников в активах максимально осторожна.

В разделе «Внеоборотные активы» приведены сведения об объектах, срок службы которых превышает 12 месяцев.

По строке «Нематериальные активы» представлено наличие НМА, к которым относятся объекты согласно *критериям*, перечисленным в ПБУ 14/2007. Показывают НМА в балансе по остаточной стоимости, определяемой как разница между первоначальной (счет 04) и суммой накопленной амортизации (счет 05). Первоначальная стоимость формируется у НМА в зависимости от способа их поступления на предприятие. *Амортизация* может быть начислена 3 способами и предполагает 2 варианта отражения в учете.

По строке «Основные средства» показывают объекты ОС, отвечающие критериям, сформулированным в ПБУ 6/01. Балансовая оценка ОС – остаточная стоимость. Земельные участки, объекты природопользования, объекты, переданные на консервацию и объекты внешнего благоустройства, отражаются по первоначальной стоимости, так как по ним начисление амортизации не предусмотрено ПБУ 6/01. Первоначальная стоимость определяется в зависимости от способа поступления ОС на предприятие, амортизация начисляется 4 способами, восстановительная стоимость определяется путем переоценки на начало года методом индексации или прямого пересчета. Стоимость объектов, цена которых не превышает 10000рублей списывается в затраты на дату передачи в эксплуатацию.

По строке «Незавершенное строительство» отражают:

- затраты застройщика по возведению объектов строительства до их ввода в эксплуатацию;
- затраты на приобретение ОС, включая затраты по заготовке этих ценностей на склады организаций;
- стоимость оборудования, требующего монтажа (счет 07);

- суммы авансов поставщикам и подрядчикам под поставку ОС (Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» сбсч «Авансы выданные» К 51);
- объекты недвижимости, на которые отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию;
- затраты на НИОКР и технологические работы, которые не привели к получению патента и в соответствии с ПБУ 17\02 учитываются на счете 08.

Вложения во внеоборотные активы отражаются по сумме фактических затрат для застройщика.

По строке «Доходные вложения в материальные ценности» отражаются по остаточной стоимости объекты, переданные во временное владение и пользование с целью получения дохода (лизинговое имущество и объекты проката). Амортизация по лизинговому имуществу может начисляться с использованием повышающего коэффициента, не превышающего 3.

По строке «Финансовые вложения» (ФВ) отражается информация о следующих активах:

- вложения в государственные и муниципальные ценные бумаги со сроком погашения более 12 месяцев;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые (векселя и облигации) со сроком погашения более 12 месяцев;
- вклады в уставные капиталы других предприятий;
- предоставленные займы со сроком погашения свыше 12 месяцев;
- депозитные вклады в кредитных организациях;
- дебиторская задолженность, приобретенная на условиях уступки права требования.

Согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» ФВ принимаются к учету по первоначальной стоимости, которая складывается из фактических затрат инвестора по приобретению бумаги, либо как согласованная между учредителями стоимость при внесении в УК, либо при получении безвозмездно – как текущая рыночная стоимость.

ФВ, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, в случае возникновения устойчивой тенденции к понижению стоимости, можно отражать в балансе по расчетной стоимости с отнесением разницы между первоначальной стоимостью и рыночной ценой на счет учета резервов 59 «Резерв под обесценение финансовых вложений». В следующих периодах сумма резерва может расти – при падении расчетной стоимости, или уменьшаться – при росте расчетной цены или выбытии активов. Счет 59 корреспондирует со счетом учета операционных расходов.

ФВ, по которым определяется текущая рыночная стоимость, отражаются в балансе по этой стоимости, корректировку относят на операционные доходы или расходы.

ФВ включают инвестиции в дочерние общества (доля участия более 50%) и зависимые общества (доля участия более 20%).

По долговым ценным бумагам разница суммой фактических затрат и номинальной стоимостью бумаг равномерно по мере начисления относят на операционные доходы (положительную) или расходы (отрицательную).

В этой же группе показывают вложения по договорам простого товарищества в оценке, согласованной между учредителями.

По строке «Отложенные налоговые активы» отражают отложенный налог на прибыль, определяемый в соответствии с ПБУ 18/02. Разница в оценке бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли возникает из-за различия в методах налогового и бухгалтерского учета. Разницы могут быть постоянными – в случае, когда затраты, принятые в бухгалтерском учете, не могут быть включены в состав расходов в налоговом учете ни в одном отчетном периоде. Временные разницы приводят к возникновению отложенного налога на прибыль. Отложенный налог на прибыль, уменьшающий сумму налога на прибыль в будущих периодах формирует отложенный налоговый актив, отражается на счете 09 «ОНА». Признается в балансе в разделе «Внеоборотные активы» и списывается по мере уменьшения или полного погашения разницы записью Д 68 К 09.

В разделе «Оборотные активы» отражают статьи, характеризующие стоимость активов со сроком полезного использования не более 12 месяцев.

По строке «Запасы» отражают данные о:

- сырье и материалах, используемых для производства и управления;
- средствах труда со сроком использования менее 12 месяцев и о спецостнастке;
- запасах, предназначенных для продажи (товары, ГП);
- затратах в НЗП;
- расходах будущих периодов.

МПЗ отражают в балансе по фактической себестоимости, которая формируется в зависимости от способа поступления МПЗ на предприятие.

Если организация ведет учет МПЗ по учетным (плановым) ценам, то в балансе приводятся данные по счетам 10 «Материалы» и 16 «Отклонения в стоимости материалов». Если предприятие использует в учете счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», то строка баланса включает данные по этому счету, то есть учитывает стоимость материалов в пути, счета на оплату которых акцептованы.

Оценка МПЗ зависит от способов из списания в затраты. ПБУ 5/01 предлагает использовать один из 4 способов.

В состав МПЗ включают стоимость спецостнастки. Если срок службы спецостнастки менее 12 месяцев, ее стоимость относят на затраты на дату передачи в эксплуатацию, если срок службы более 12 месяцев, то по спецостнастке начисляется амортизация.

По строке «Животные на выращивании и откорме» организации животноводства и птицеводства приводят данные по счету 11 «Животные на

выращивании и откорме» о наличии молодняка животных, взрослых животных, на откорме и выгуле, птицы, зверей, кроликов, семей пчел, взрослого скота, выбракованного из основного стада для продажи по фактической себестоимости.

По строке «Затраты в незавершенном производстве» организации, производящие продукцию, показывают продукцию, не прошедшую всех стадий обработки, оказывающие услуги или выполняющие работы – затраты по незавершенным услугам и работам. Торговые организации показывают транспортные расходы, приходящиеся на остаток товара нереализованный. НЗП оценивают по фактической производственной себестоимости, по нормативной себестоимости, по прямым затратам в зависимости от УП. Строители, наука и геология отражают выполненные и сданные этапы по договорной стоимости

Готовая продукция (ГП) отражается в балансе по фактической или плановой себестоимости. Фактическая себестоимость может быть полной – счета учета косвенных расходов закрываются в корреспонденции со счетом 20 на конец месяца, или неполной – счет 26 списывается на счет 90, остаток общехозяйственных расходов не включается в фактическую себестоимость ГП.

Учет по плановой себестоимости предполагает использование счета 40 «Выпуск готовой продукции».

Товары показывают в балансе по стоимости приобретения. Если на счете 41 «Товары» учет организован по ценам покупки, определение фактической себестоимости аналогично порядку определения фактической себестоимости материалов. Если счет 41 в розничной торговле отражает товары по продажным ценам, то в балансе отражается разница между остатком на счете 41 сбсч «Товары в розничной торговле» и счете 42 «Торговая наценка».

По строке «Товары отгруженные» приводятся остатки ГП, товаров, работ, услуг, право собственности на которые к покупателю еще не перешло. Товары отражают по покупным ценам, ГП, работы, услуги – по полной фактической или плановой себестоимости, включая расходы на продажу, распределению подлежат расходы на упаковку и транспортные расходы. Если расходы на продажу списываются в полной сумме, то счет 44 остатка не имеет и в балансе не показывается.

МПЗ, цены на которые в конце года снизились, либо частично потеряли свои качества, включаются в баланс по цене возможной продажи. На сумму разницы создают резерв на счете 14 – счете контрарном. По мере списания запасов сумма резервов восстанавливается обратной записью.

По строке «Расходы будущих периодов» отражаются суммы расходов, понесенных в этом периоде, но относящихся к следующим периодам, в том числе это могут быть расходы на освоение производств, неравномерно производимому ремонту ОС, затраты по сертификации продукции, лицензирование. Перечисление денег в счет предоплаты или аванса (подписка, аренда, абонентская плата) не признается расходом.

По строке «Прочие расходы» приводятся остатки по счетам, которые не нашли отражение в вышеназванных строках.

По строке «НДС по приобретенным ценностям» отражаются остатки на счете 19, подлежащие в следующие периоды отнесению на счет учета расчетов по налогам или за счет прочих источников.

По строке «Дебиторская задолженность» отражается информация о наличии долгов к получению со сроком погашения более и менее 12 месяцев с отчетной даты. Зачет сальдо по счетам учета расчетов не допускается (60,62,76 счета).

По строке «Покупатели и заказчики» отражается задолженность покупателей за товары, работы, услуги, продукцию.

Отдельно показывают задолженность, обеспеченную векселями.

Числится задолженность до ее погашения, момента признания безнадежной (списывается по истечении сроков исковой давности или признания должника банкротом).

Безнадежная задолженность списывается с баланса в корреспонденции со счетами 62 «Резервы по сомнительным долгам» или, если резерв не создавался 91. Пять лет задолженность числится за балансом. Резерв создается на основании решения, зафиксированного в УП, после проведения инвентаризации и оценки платежеспособности должника. На конец периода резерв восстанавливается в корреспонденции со счетом 91, а на начало периода вновь восстанавливается. Счет 62 выполняет функцию регулятива.

Если имеется прочая задолженность и ее объем существенен, такая задолженность может быть приведена отдельной строкой в балансе.

В частности, отдельной строкой приводится задолженность дочерних и зависимых обществ показывается по всем видам – за реализованную продукцию, по авансам выданным, по начисленным доходам от участия в уставном капитале, кроме расчетов по вкладам в УК других организаций.

Отдельной строкой в случае существенности приводится задолженность учредителей отражается в части суммы, подлежащей внесению в УК.

Отдельной строкой в случае существенности могут быть приведены суммы

- предоплаты товаров, работ, услуг;
- задолженности налоговых и финансовых органов;
- задолженности по подотчетным суммам;
- по выданным работникам кредитам;
- по возмещению материального ущерба;
- по недостачам, выявленным при оприходовании на склад;
- по претензиям за брак, простои по вине поставщиков;
- задолженность по штрафам, пеням, неустойкам по хозяйственным договорам.

По строке «Краткосрочные финансовые вложения» отражают:

- краткосрочные займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев;
- инвестиции в государственные ценные бумаги, ЦБ других организаций со сроком погашения менее 12 месяцев.

Порядок формирования их стоимости аналогичен порядку формирования стоимости ЦБ, отражаемых в разделе «Внеоборотные активы».

По строке «Денежные средства» показывают остатки:

- денежных средств в кассе, денежные документы в кассе (счет 50);
- денежных средств на валютных, расчетных, специальных счетах, включая аккредитивы и чековые книжки (счета 51, 52, 55);
- денежных средств, внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления из на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленные (счет 57 «Переводы в пути»).

Необходимо иметь в виду, следующие общие принципы оценки активов:

- суммовые разницы и проценты за предоставленный поставщиком кредит отражаются в стоимости активов;
- дебиторская задолженность включает проценты по коммерческому кредиту и суммовые разницы;
- стоимость активов, выраженная в иностранной валюте, отражается в балансе в оценке по курсу ЦБ РФ: ЦБ, ФВ, денежных средств, денежных документов, дебиторской задолженности – на дату составления баланса; ОС, НМА, МПЗ – на дату принятия объектов к учету.

В разделе «Капитал и резервы» приводится информация о размере собственных источников формирования ресурсов организации.

По строке «Уставный капитал» (УК) отражается первоначально инвестированный собственниками капитал предприятия, гарантирующий реализацию интересов кредиторов, в частности:

- хозяйственные общества (ООО и ПАО) отражают по данной строке величину уставного капитала.
- хозяйственные товарищества (полное товарищество и товарищество на вере) отражают величину складочного капитала;
- производственные кооперативы отражают по данной строке складочный капитал;
- государственные и муниципальные предприятия показывают по строке уставный фонд.

Изменения по данной строке возникают лишь в случае, когда внесены изменения в учредительные документы.

Величина УК, выраженная в иностранной валюте, отражается в балансе в рублях по курсу ЦБ РФ на дату приобретения организацией статуса юридического лица – на дату государственной регистрации.

По строке «Собственные акции, выкупленные у акционеров», отражаются акции, учтенные на счете 81 в сумме фактических затрат на приобретение. Указанная статья перенесена из актива баланса. Стоимостная оценка акций приводится в скобках, так как данная сумма уменьшает остаток счета 80 – номинальную оценку уставного капитала и выполняет роль регулирующей статьи.

По строке «Добавочный капитал» приводится информация, аккумулированная в рамках счета 83 о следующих фактах:

- приросте стоимости объектов основных средств в результате проведенных переоценок;
- о размере эмиссионного дохода, полученного организацией в ходе первичного размещения акций по цене выше номинала;
- о курсовых разницах, возникших при формировании уставного капитала, стоимость которого выражена в иностранной валюте.

По строке «Резервный капитал» показывают суммы, зарезервированные за счет прибыли либо в соответствии с законодательными требованиями – АООТ (в размере не менее 5% УК с 01.01.2002г – ежегодные отчисления должны составлять не менее 5 % чистой прибыли) и организации с участием иностранного капитала (в размере не менее 15% УК), либо в соответствии с положениями учетной политики.

Некоммерческие организации приводят в балансе остатки неизрасходованных средств *целевого финансирования*, привлеченных из бюджета, юридических и физических лиц (счет 86).

Нераспределенная прибыль прошлых лет, которая не была распределена среди акционеров и осталась в распоряжении предприятия на дату составления баланса, а также чистая прибыль отчетного года находят отражение по строке «нераспределенная прибыль». В промежуточном балансе данная строка показывает сумму нераспределенной прибыли прошлых лет и сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки». Сумма непокрытого убытка приводится в балансе в круглых скобках и уменьшает величину раздела «Капитал и резервы».

В разделе «Долгосрочные обязательства» приводится группа строк, характеризующих наличие у организации кредитов и займов со сроком погашения более 12 месяцев. В соответствии с установленной учетной политикой организации вправе переводить долгосрочную задолженность в краткосрочную в момент, когда по условиям договора до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Беспроцентные займы отражают в сумме фактических затрат по возврату полученных средств.

Долгосрочные займы в форме векселей отражают в сумме фактически привлеченных ресурсов, увеличенных на сумму причитающихся процентов.

Облигации отражают с учетом дисконта, привлеченного путем выпуска облигации,

Если облигация размещена по цене ниже номинала, разница доначисляется с кредита счета 67 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещены по цене выше номинала, превышение цены размещения над номиналом относят в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» и распределяют с этого счета на прочие доходы в течение срока обращения облигации.

Сумма задолженности по прочим кредитам и займам включает сумму основного долга, указанную в договоре, а также проценты, причитающиеся к оплате по договору на конец отчетного периода.

Долговые обязательства, включая проценты, стоимость которых выражена в иностранной валюте согласно ПБУ 3/2000 отражают в рублевой оценке, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату составления баланса. Суммы по расчетам с банками должны быть согласованы обеими сторонами на основании акта сверки и быть тождественны.

В соответствии с ПБУ 18/02 в данном разделе приводится информация о размере отложенного налогового обязательства как произведения разницы между бухгалтерской прибылью и прибылью по данным налогового учета на ставку налога на прибыль. Налогооблагаемые разницы возникают в случае признания расходов по налогу на прибыль в отчетном периоде, а в бухгалтерском учете – в следующих периодах, таким образом, налогооблагаемая прибыль меньше бухгалтерской. Уменьшение бухгалтерской прибыли на величину отложенного налогового обязательства производится записью Д 68 «Расчеты с бюджетом» К 77 «ОНО». По мере уменьшения или полного списания ОНО полученное обязательство погашается обратной записью на счетах: Д 77 К 68.

В разделе «Краткосрочные обязательства» приводится группа статей, характеризующих наличие у предприятия обязательств, срок погашения которых не превышает 12 месяцев, включая ту часть долгосрочной задолженности, которая в соответствии с учетной политикой организации переведена в состав краткосрочной в момент наступления 365 дня до срока полного погашения обязательства.

По строке «Займы и кредиты» (счет 66) отражается задолженность по данным обязательствам, включая обязательства, привлеченные путем выпуска векселей и облигаций в оценке, рассмотренной выше.

По группе строк «Кредиторская задолженность» отражается общая сумма кредиторской задолженности организации. Она расшифровывается по отдельным строкам.

По строке «Поставщики и подрядчики» на основе сальдо по счету 60 показывают задолженность за полученные материальные ценности, принятые работы, потребленные услуги, а также задолженность по неотфактурованным поставкам.

Отдельной строкой следует выделять задолженность, оформленную векселями.

В случае их существенности отдельной строкой могут быть выделены суммы задолженности головной организации перед дочерними и зависимыми организациями

- по приобретенным работам, услугам (счет 60),
- по полученным авансам (счет 62),
- по имуществу, переданному этими организациями (счет 76) и пр.

По строке «Задолженность перед персоналом организации» отражаются суммы задолженности по заработной плате, всем видам пособий и премиям, начисленным персоналу (счет 70).

По строке «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» отражают начисленные, но не уплаченные взносы на ОПС, часть ЕСН, причитающаяся в ФСС, ФОМС, страховые взносы в ФСС по обязательному страхованию от НС и ПЗ (счет 69).

По строке «Задолженность перед бюджетом» отражают остаток по счету 68 в части начисленных сумм в бюджеты всех уровней налогов, пеней и прочих платежей. Признание в балансе неурегулированных с бюджетом сумм не допускается.

Задолженность по налогу на прибыль отражается с учетом условного расхода (дохода) по налогу на прибыль (Д 99 К 68), постоянного налогового обязательства (Д 99 К 68), отложенного налогового актива (Д 09 К 68), отложенного налогового обязательства (Д 77 К 68).

Условный расход определяется умножением бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль.

Постоянное налоговое обязательство определяется как произведение постоянной разницы (суммы, включаемой в затраты в бухгалтерском учете и не принимаемой при расчете налога на прибыль ни в одном из периодов) на налоговую ставку.

Отложенные налоговый актив соответствует произведению вычитаемых временных разниц на ставку налога.

Сумма налога уменьшается на отложенное налоговое обязательство и списанные в этом году отложенные налоговые активы (Д 68 К 09).

По строке «Прочие кредиторы» приводится сумма:

- на основе кредитового сальдо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчикам» субсчет «Расчеты по авансам, полученным» - полученных авансов по заключенным договорам поставки товаров, продукции, выполнение работ и оказание услуг,
- перерасход средств, выданных под отчет подотчетным лицам (счет 71),
- задолженность по депонированной заработной плате (счет 76),
- задолженность по добровольному личному и имущественному страхованию (счет 76),
- по штрафным санкциям, начисленным к уплате за невыполнение условий хозяйственных договоров (счет 76).

По строке «Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов» приводятся суммы начисленных, но не выплаченных дивидендов по акциям и вкладам в УК – по счету 75 «Расчеты с учредителями» субсчет «Расчеты по выплате доходов» в части сторонних собственников, по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в части работников организации, входящих в состав учредителей, по счету 75 «Расчеты с учредителями» - в части расчетов по распределению прибыли между участниками простого товарищества – обособленно.

По строке «Доходы будущих периодов» отражаются доходы, полученные в данном периоде, но относящиеся к прошлым периодам:

- остатки сумм целевого финансирования, полученных коммерческой организацией;
- стоимость безвозмездно полученных ценностей;
- разница между балансовой стоимостью недостающих ценностей, подлежащей взысканию с виновного лица и рыночной стоимостью недостачи;
- суммы, полученные в счет будущих периодов – квартплата, плата за коммунальные услуги, арендная плата.

По строке «Резервы предстоящих расходов и платежей» отражают остатки средств, зарезервированных для осуществления расходов в будущем:

- резерв на оплату отпусков работникам;
- резерв на выплату вознаграждений за выслуги лет;
- резерв на выплату вознаграждения по итогам работы за год;
- резерв на ремонт основных средств;
- резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- резерв на осуществление природоохранных мероприятий.

Порядок создания резерва и решение о создании резерва определяются в учетной политике организации.

По строке «Прочие краткосрочные обязательства» показывают суммы, не нашедшие отражение в прочих строках баланса.

13.3. Понятие и методика формирования отчета о финансовых результатах.

Существует два варианта представления информации в отчете о финансовых результатах. ***Способ определения результата методом характера затрат*** предполагает, что выручка сопоставляется с общей суммой затрат периода, скорректированной на изменение остатков НЗП (незавершенное производство), так как продажи уменьшили уровень запасов или готовой продукции, либо производство увеличило уровень запасов или готовой продукции.

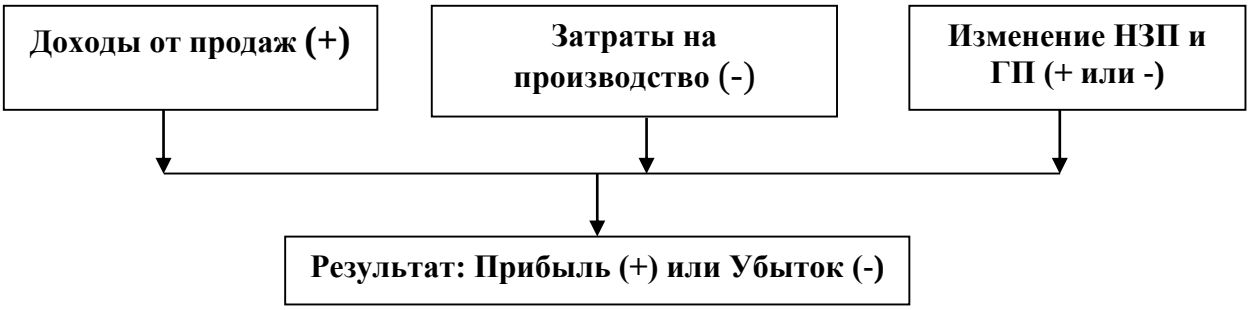

Рис. 13.2. Определение результата методом характера затрат.

Способ определения результата методом функций затрат основан на сопоставлении выручки от продаж с себестоимостью проданной продукции.

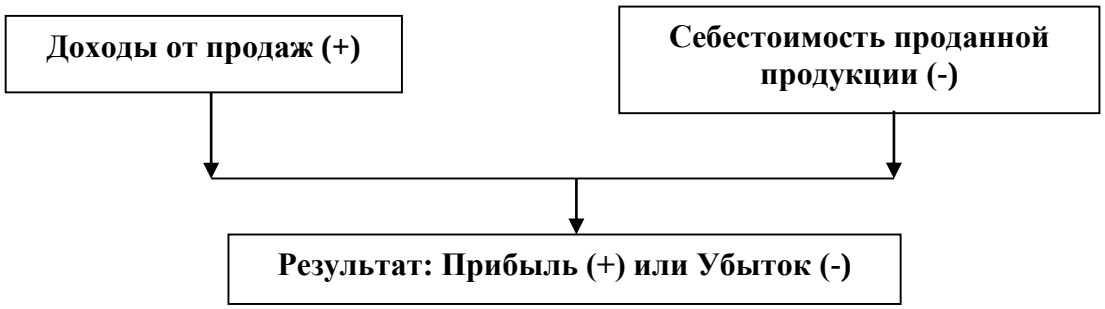

Рис. 13.3. Способ определения результата методом себестоимости продаж.

Структура отчета о финансовых результатах, основанная на методе себестоимости продаж представлена на рисунке 13.4. Затраты разделены в поэлементном разрезе.

Структура отчета, основанная на методе себестоимости, соответствует российской учетной практике. Выручка сопоставляется с затратами, обеспечившими ее получение.

Поступления от реализации (+)
Затраты на производство:
- **материалы (-)**
- **заработная плата (-)**
- **амортизация (-)**
- **прочие затраты (-)**

Себестоимость запасов готовой продукции и незавершенного производства:
- **на начало периода (-)**
- **на конец периода (+)**

Прочие доходы и поступления (+)
Прочие расходы и убытки (-)
Прибыль до налогообложения (+) \ (-)
Налог на прибыль (-)
Чистая прибыль

Рис. 13.4. Отчет о финансовых результатах, сформированный методом характера затрат.

В соответствии с требованиями РБУ отчет о финансовых результатах основан на модели представления расходов по функциональному назначению, то есть применяется формат себестоимости продаж.

В разделе «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» приводятся доходы и расходы организации, полученные в результате основной деятельности.

Показатель «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ и услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» отражает принимаемую в бухгалтерском учете прибыль, исчисленную по счету 90 «Продажи».

Момент признания выручки - дата перехода к покупателю права собственности на товары, продукцию, работы, услуги.

Приводится в нетто оценке – без сумм предъявленных покупателю налогов и обязательных платежей. Эти налоги и платежи уменьшают остаток по счету 90 «Продажи» по субсчетам 3 «НДС», 4 «Акцизы» и другим в корреспонденции со счетом 68.

Показатель «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» подразумевает расходы по обычным видам деятельности в части расходов, относящихся к доходам отчетного периода. Этот показатель формируется по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость» с кредита счетов:

43 «Готовая продукция» - на сумму производственной себестоимости продукции, если право собственности переходит в момент отгрузки продукции покупателям;

45 «Товары отгруженные» - на сумму производственной себестоимости реализованной продукции, если право собственности переходит не в момент отгрузки, а в иной момент, определенный в договоре поставки;

40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - на сумму отклонения фактической себестоимости, выпущенной из производства продукции, от плановой. Экономия отражается сторнировочной записью, перерасход – дополнительной;

20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - на себестоимость работ и услуг, оказываемых соответствующими производствами;

41-1 «Товары» - на покупную стоимость реализованных товаров в оптовой торговле;

41-2 «Товары» - на продажную стоимость товаров в розничной торговле и 42 «Торговая наценка» - на сумму сторнировочной записи торговой наценки.

Расходы признаются методом начисления – в том периоде, в котором они имели место, не зависимо от факта оплаты. Субъекты малого бизнеса имеют право применять кассовый метод.

Расходы могут быть детализированы по видам деятельности.

Показатель «Валовая прибыль» - это разница между выручкой от продаж и производственной себестоимостью реализованной продукции, покупной себестоимостью товаров.

*Показатель «*Коммерческие расходы*»* - это расходы по сбыту продукции, работ, услуг или издержки обращения в торговых и посреднических организациях. Отражаются на счете 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 44 «Расходы на продажу». Учетная политика может предусматривать либо полное списание расходов на продажу текущего периода на финансовый результат этого периода, либо распределение в торговых организациях расходов на транспортировку между реализованным товаром и остатком товара на складе, в производственных организациях – расходов на транспортировку и упаковку между остатком нереализованной продукции на складе и суммой реализованной продукции.

Показатель «Управленческие расходы» включает в себя остаток с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы», списываемый в соответствии с учетной политикой на счет 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж». Если управленческие расходы в соответствии с учетной политикой подлежат включению в производственную себестоимость, они по данной строке не отражаются, а в доле, относящейся к продажам, отражаются по строке «Себестоимость продаж».

Суммы, отраженные на субсчетах счета 90 ежемесячно заключительной записью месяца, подлежат списанию внутренними оборотами на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

По строке «Прибыль (убыток) от продаж» отражается результат от обычной деятельности в величине, равной разнице между доходами и расходами, формируемой в системных учетных записях по дебету счета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» как прибыль или обратной записью – как убыток.

В разделе «*Прочие доходы и расходы*» приводятся показатели, отражаемые в рамках счета 91, характеризующие деятельность данного предприятия как несистематическую.

По строке «Проценты к получению» приводятся доходы к получению процентов по приобретенным облигациям, депозитам, предоставленным займам, государственным ценным бумагам. Начисление процентов Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке «*Проценты к уплате*» приводятся данные по расходам по обслуживанию заемных средств – по выпущенным облигациям, полученным кредитам и займам. Начисление процентов отражается Д 91-2 «Прочие расходы» К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», К 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

По строке «*Доходы от участия в других организаций*» отражаются доходы по вкладам в уставные капиталы других организаций, дивиденды по акциям: Д 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» К 91-1 «Прочие доходы».

По статье «*Прочие доходы*» отражаются:

- прибыли по договору простого товарищества (Д 76 К 91-1);
- доходы от продажи основных средств, нематериальных активов без учета налогов (Д 76,62 К 91-1);
- доходы от сдачи в аренду имущества без учета налогов (Д 76,62 К 91-1);
- доходы от продажи ценных бумаг (Д 76 К 91-1);
- доходы от продажи или покупки иностранной валюты по курсу продажи или курсу ЦБ РФ (Д 52, 51 К 91-1).
- размере штрафов, пеней, неустоек за нарушение договоров с партнерами (Д 76 К 91-1);
- активов, полученных безвозмездно (Д счетов учета активов К 91-1 или Д 98 К 91-1 – внеоборотным активам);
- кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности (Д 62, 76, 60 К 91);
- суммы положительных курсовых разниц (Д счетов учета денежных средств и расчетов К 91-1).

По строке «*Прочие расходы*» показывают стоимость:

- переданного или проданного имущества (К 01, 04, 10, 58, 52);
- расходов по содержанию переданного в аренду имущества (К 02, К 10 и других);
- затраты по содержанию законсервированных производственных мощностей (К 10, 70, 69 и других счетов);
- затраты на оплату консультационных, депозитарных и прочих услуг, связанных с обслуживанием ценных бумаг (К 76);
- суммы причитающихся к уплате бюджету налогов, относимых на счет соответствующих источников (налог на имущество К 68);
- суммы созданных резервов по сомнительным долгам, под обеспечение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей (К 63, К 59, К 14).
- штрафы, пени, неустойки, начисленные к уплате (К 76);
- возмещение причиненных организации убытков (Кредит счетов учета расчета);
- суммы списанной дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности (Кредит счетов дебиторской задолженности);
- курсовые разницы (Кредит счетов денежных средств и расчетов);
- суммы уценки активов (Кредит счетов активов);
- перечисление средств на благотворительные цели;

- расходы на спортивны и культурно-просветительские мероприятия;
- балансовая стоимость активов, списанных в результате недостачи.

Если прочие доходы или расходы существенны для характеристики эффективности деятельности предприятия, информация по таким фактам может приводиться развернуто.

В конце месяца суммы прочих доходов и расходов подлежат списанию внутренними оборотами на субсчет 91-9, после чего это сальдо переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Прочими также являются суммы доходов и расходов, возникших как следствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности. (стихийного бедствия, аварии, национализации, пожара и так далее).

По статье «*Прибыли (убыток) до налогообложения*» приводится показатель – результат продаж, увеличенный на сумму прочих доходов и уменьшенный на сумму соответствующих расходов.

По строке «*Изменения ОНА»* показывают ОНА, исчисленные по правилам ПБУ 18/2. ОНА возникают в результате формировании в учете отчетного года вычитаемых временных разниц, следствием образования которых является увеличение условного расхода по налогу на прибыль записью Д 09 «ОНА» К 68 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» на сумму произведения вычитаемой налоговой разницы на ставку налога на прибыль.

По строке «*Изменения ОНО*» показывают величину, возникшую как следствие налогооблагаемой временной разницы, формируемой записью Д 68 «Расчеты с бюджетом» К 77 «Отложенное налоговое обязательство» на сумму налогооблагаемой разницы на ставку налога на прибыль.

По строке «*Текущий налог на прибыль*» отражают сумму налога на прибыль, рассчитанную согласно положениям главы 25 НК РФ, сформированную в бухгалтерском учете на основе положений ПБ 18/02, как сумму условного расхода по налогу на прибыль, скорректированного на сумму постоянного налогового обязательства, ОНА и ОНО.

Информация о размере постоянного налогового обязательства в Отчете о прибылях и убытках приводится справочно.

Показатель «*Чистая прибыль (убыток)*» отчетного периода определяется как разница между прибылью (убытком) до налогообложения и текущего налога на прибыль. Этот показатель в учете отражается заключительными записями года Д 99 К 84 – на сумму прибыли или обратной записью – на сумму убытка.

АО в годовом отчете дополнительно раскрывают информацию о базовой прибыли (убытке) на акцию и о разводненной прибыли (убытке) на акцию.

Базовая прибыль на акцию – это отношение прибыли отчетного года за вычетом сумм дивидендов по привилегированным акциям, начисленным в отчетном году, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций. Средневзвешенное количество обыкновенных акций определяется как сумма количества обыкновенных акций в обращении на первое число каждого

календарного месяца отчетного периода, отнесенная к количеству календарных месяцев в отчетном периоде.

Разводненная прибыль отражает возможное снижение уровня базовой прибыли, приходящейся на одну обыкновенную акцию в последующих периодах. Снижение может быть вызвано дополнительной эмиссией или размещением эмитированных акций по цене ниже их рыночной стоимости, либо конвертацией части привилегированных акций или облигаций в обыкновенные. При расчете используют корректировку числителя и знаменателя. Корректировка прибыли осуществляется на сумму возможного прироста прибыли на размер дивидендов по привилегированным акциям или процентов по облигациям, а знаменатель – на сумму возможного прироста количества акций в результате конвертации. Расчет регламентирован в Методических указаниях по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (приказ МФ РФ № 29н от 21.05.2000).

13.3. Понятие и методика формирования приложений к балансу и отчету о финансовых результатах.

В составе годовой финансовой отчетности организации представляют сведения, раскрывающие показатели баланса и отчета о финансовых результатах.

В том числе формируются показатели отчета об изменениях капитала и о движении денежных средств.

Отчет об изменениях капитала раскрывает величину капитала на начало и конец периода, изменения по каждой позиции, второй раздел отчета отражает состояние и изменения за период сумм собственного капитала организации.

Первый раздел Отчета раскрывает состояние и движение сумм капитала в вертикальной форме:

- уставный;
- добавочный;
- резервный;
- нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- общая величина капитала.

Если показатель, не оказывает влияния на тот или иной вид капитала, то соответствующая графа прочеркиваются «крестиком».

В отчете приводятся показатели в вертикальном разрезе за предыдущий период и за отчетный период для повышения прогнозной сущности формы.

По графе «Уставный капитал» показывают остаток на начало и конец отчетного и предыдущего отчетному года. Эта величина всегда должна соответствовать сумме, заявленной в учредительных документах.

По графе Уставный капитал заполняют показатели, характеризующие увеличение и уменьшение капитала.

Увеличение может быть вызвано:

- дополнительным выпуском акций (Д 75 К 80);
- увеличением номинала акций (Д 75 К 80);
- реорганизацией юридического лица в результате присоединения.

К уменьшению капитала приводят:

- уменьшение номинала акций (Д 80 К 75);
- выкуп акций у акционеров (Д 80 К 81);
- реорганизация в форме выделения.

При реорганизации величина капитала регулируется строкой нераспределенная прибыль и должна соответствовать сумме, заявленной в учредительных документах.

Показатели, повлекшие за собой уменьшение уставного капитала, приводят в круглых скобках.

По графе «Добавочный капитал» показывают состояние на начало и конец отчетного и предшествующего отчетному года и следующие направления изменения за отчетный и предшествующий отчетному период:

- прирост или снижение стоимости капитала в результате переоценки объектов (Д 01 К 83 или Д 83 К 01);
- возникновение положительных или отрицательных курсовых разниц при первичном размещении акций (Д 75 К 83 или Д 83 К 75);
- возникновение эмиссионного дохода при первичном размещении акций (Д 51 К 83).

Уменьшение величины добавочного капитала (ДК) показывают в круглых скобках.

Остаток величины ДК на конец предыдущего года может не совпадать с величиной на начало отчетного года в случае проведения переоценки. Переоценка проводится на 1 января отчетного года, входящие балансовые остатки по основным средствам и ДК показывают с учетом переоценки.

По графе «Резервный капитал» приводится информация о наличии и движении на начало и конец отчетного и предыдущего года резервного капитала организации по данным счета 82 «Резервный капитал».

Создание резервного капитала обязательно для публичных акционерных обществ.

Увеличение резервного капитала (РК) возможно в результате направления части нераспределенной прибыли отчетного года – Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К 82 «Резервный капитал». Данная сумма приводится по строке «Отчисления в резервный фонд».

Уменьшение РК возможно вследствие:

- покрытия за счет средств РК непокрытого убытка (Д 82 К 84);

- направления сумм РК на выплату дивидендов по привилегированным акциям (Д 82 К 75, 70);
- увеличения уставного капитала (Д 82 К 84).

В случае уменьшения РК оценка этого уменьшения приводится в круглых скобках по соответствующим строкам.

По графе «Нераспределенная прибыль» приводится информация о наличии на начало и конец отчетного и предыдущего ода чистой прибыли или непокрытого убытка.

Остаток на начало периода может не совпадать с остатком на конец предыдущего в результате изменений в учетной политике.

Согласно ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» на общую величину прироста или уменьшения (в круглых скобках) стоимости активов или обязательств, в отношении которых был изменен метод бухгалтерского учета законодательными актами или нормативными документами корректируется размер нераспределенной прибыли предыдущего года.

Эти корректировку отражаются только в отчетности, без записей на счетах. Для отражения в отчетности используется информация по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По этой же графе приводится величина чистой прибыли или непокрытого убытка отчетного (предыдущего) года (Д 99 К 84 или Д 84 К 99). Величина убытка – в круглых скобках.

Использование прибыли на создание резервного капитала приводится в круглых скобках (Д 84 К 82).

Начисление дивидендов за счет нераспределенной прибыли отражается отдельной строкой (Д 84 К 75, 70) в круглых скобках.

Отдельной строкой можно отразить списание убытков за счет

- средств резервного капитала (Д 82 К 84);
- целевых взносов учредителей (Д 75 К 84);

Отдельной строкой отражается доведение уставного капитала до величины чистых активов (Д 80 К 84).

Отчете для определения степени ликвидности организации приводится также информация о размере чистых активов организации.

Чистые активы определяются как разница между величиной активов, принимаемых к расчету (сумма активов за вычетом задолженности учредителей по вкладам в УК) и пассивов, принимаемых к расчету (сумму 4 и 5 разделов баланса за вычетом доходов будущих периодов, увеличенную на сумму целевых финансирований и поступлении, отражаемых в разделе 3 баланса).

Наличие и движение денежных средств организации отражает форма № 4 Отчет о движении денежных средств.

Денежные потоки разделяют на ***входящие*** (поступления за отчетный период) и ***исходящие*** (расходование за отчетный период).

Нетто-поток – это чистый приток или чистый отток денежных ресурсов. Положительный нетто-поток – это превышение денежных поступлений над расходами, отрицательный – превышение расходов над поступлениями. Положительный нетто-поток увеличивает денежную массу организации, отрицательный – уменьшает.

РБУ выдвигают требования отчету о движении денежных средств, классифицируя потоки денежных средств в разрезе ***текущей, инвестиционной и финансовой деятельности***.

Текущей деятельностью считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели, либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, то есть производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и другими.

Инвестиционная деятельность – это деятельность организации, связанная с приобретением внеоборотных активов и их продажей, с осуществлением собственного строительства, расходов на НИОКР и технологические разработки, с осуществлением финансовых вложений в ценные бумаги других организаций, в уставные капиталы организаций, предоставление другим организациям займов.

Финансовая деятельность изменяет величину и состав собственного капитала организации и заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставление другими организациями займов, погашение заемных средств).

Денежные потоки в отчете фиксируются на основе записей по счетам учета денежных средств.

Результат движения денежных средств рассчитывается по аналитическим данным счетов учета денежных средств 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути». При наличии денежных средств в иностранной валюте, расчет остатков по каждому ее виду производится по курсу ЦБ РФ на дату составления отчетности и значения остатков разных валют суммируются при заполнении отчетности.

В разделе «Движение денежных средств по текущей деятельности» отражают обособленно средства:

- *полученные от покупателей и заказчиков за реализованные продукцию, товары, работы, услуги (*К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», К 90 «Продажи»);
- *полученные по прочим основаниям, в то числе:*
  - безвозмездно (К 98 «Доходы будущих периодов»);

- штрафные санкции по хозяйственным договорам (К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», К 91 «Прочие доходы и расходы»).

Исходящий денежный поток по текущей деятельности включает показатели:

- *оплата товаров, работ, услуг, иных оборотных активов* (Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Д 71 «Расчеты с подотчетными лицами», Д 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»);
- *оплата труда* (Д 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»);
- *оплата налогов и сборов* (Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», Д 69 «Расчеты по социальному страхованию»);
- *выплата дивидендов и процентов по долговым ценным бумагам* (Д 75 «Расчеты с учредителями», Д 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- *прочие выплаты (штрафы по хозяйственным договорам* – Д 76 субсчет «Расчеты по претензиям», Д 91 субсчет «Прочие расходы»).

Исходящий поток приводится в круглых скобках.

Чистые денежные средства в случае отрицательного нетто-потока по текущей деятельности приводят в круглых скобках.

В разделе «**Движение денежных средств по инвестиционной деятельности**» отражают поступления:

- от продажи объектов внеоборотных активов (К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», К 91 «Прочие доходы»);
- от продажи ценных бумаг (К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 91 «Прочие доходы»);
- полученные дивиденды (К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- получены проценты по финансовым вложениям, в том числе долговым ценным бумагам (К 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям (К 58 «Финансовые вложения»).

Расходы по рассматриваемому разделу отражают в разрезе:

- вкладов в УК дочерних организаций (Д 58 «Финансовые вложения»);
- приобретения внеоборотных активов (Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками);
- приобретения ценных бумаг и иных финансовых вложений (Д 58 «Финансовые вложения»);
- сумм предоставленных займов другим организациям (Д 58 «Финансовые вложения»).

Чистые денежные средства по инвестиционной деятельности могут быть отрицательными, в этом случае его значение приводят в круглых скобках.

В разделе **«Движение денежных средств по финансовой деятельности»** отражают поступления:

- от эмиссии акций и других долевых ценных бумаг (К 75 «Расчеты с учредителями»);
- поступления от займов и кредитов, предоставленных другим организациям (К 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»);

Выплаты, связанные с финансовой деятельностью, представлены потоками:

- погашения кредитов, займов, облигаций, выкуп акций или долей с целью их последующего аннулирования (кроме процентов по их обслуживанию (Д 66 «Краткосрочные кредиты и займы», Д 67 «Долгосрочные кредиты и займы», Д 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров»);

Чистые денежные средства по этой деятельности получают в результате сопоставления поступлений и выплат.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода рассчитывают, как остаток на начало, увеличенный на положительные и уменьшенный на отрицательные нетто-потоки от текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В случае, если у организации наличествуют денежные средства в иностранной валюте, отдельно рассчитывают все показатели отчета в валюте, затем оценивают показатели по курсу ЦБ РФ валюты на дату движения денежных средств и дату составления отчетности. Затем данные по иностранной валюте в рублевом эквиваленте включают в отчет наряду с показателями в рублях, а влияние изменения курса валют на изменение рублевой денежной массы отражают отдельно. По этой же строке отражают все курсовые разницы, возникшие за отчетный период.

В составе отчетности также приводятся показатели в соответствии с положениями бухгалтерских стандартов, которые не раскрыты в описанных выше формах в формате пояснений к отчетности. Пояснения могут быть приведены в табличной и \ или текстовой форме, исходя из существенности показателей.

13.4. Вопросы для самоконтроля:

1. Раскройте особенности регулирования формирования финансовой отчетности в международном аспекте.
2. Раскройте особенности регулирования формирования финансовой отчетности в России.
3. Приведите основные задачи и требования к финансовой отчетности в РФ.

4. Перечислите и охарактеризуйте пользователей финансовой отчетности.

5. Перечислите принципы формирования финансовой отчетности в РФ.

6. Каков состав финансовой отчетности в Европейских странах и США?

7. Как меняется состав финансовой отчетности в РФ в зависимости от организационно-правовых форм, видов, целей и масштабов деятельности организации.

8. Перечислите элементы финансовой отчетности в РФ.

9. Перечислите случаи обязательного аудита финансовой отчетности.

10. Перечислите случаи требования публичности финансовой отчетности.

11. Перечислите и кратко охарактеризуйте основные модели построения бухгалтерского баланса.

12. Какие виды баланса вы знаете?

13. Каковы основные формы баланса?

14. Приведите основные классификационные признаки группировки бухгалтерского баланса.

15. Как делят балансы по времени составления?

16. Как делят балансы в зависимости от характера деятельности организации?

17. Как различают балансы в зависимости от объема содержащейся информации?

18. Как различают балансы в зависимости от формы собственности организации?

19. Как различают балансы в зависимости от отажения регулирующих статей?

20. Раскройте порядок отражения и оценки в бухгалтерском балансе внеоборотных активов организации.

21. Как формируются и отражаются в балансе отложенные налоговые активы?

22. Раскройте порядок отражения и оценки в бухгалтерском балансе оборотных активов организации.

23. Раскройте порядок формирования и оценки статей 3 раздела баланса «Собственный капитал».

24. Раскройте порядок формирования и оценки долгосрочных обязательств организации.

25. Как формируются и отражаются в балансе отложенные налоговые обязательства?

26. Как формируются и отражаются в балансе краткосрочные обязательства организации?

27. Каковы основные модели построения отчета о прибылях и убытках.

28. Приведите классификацию доходов и расходов организации, применяемую в целях бухгалтерского учета

29. Раскройте построчно методологию формирования отчета о прибылях и убытках в РФ.

30. Какие строки отчета о прибылях и убытках и в каком порядке формируются вследствие возникновения налоговых разниц?

31. Приведите порядок расчета базовой прибыли организации на акцию.

32. Приведите порядок расчета разводненной прибыли на акцию.

13.5. Задачи для самоконтроля

Задача 1.

ЗАО «Вымпел» производит мебель (основной вид деятельности), а также ведет оптовую торговлю покупными товарами. Реквизиты организации приведены в Таблице 1. Для заполнения бухгалтерского баланса необходимы также данные остатков по счетам на начало и конец 20__ года (Таблица 2).

Таблица 1.

Данные ЗАО «Вымпел»

Организация	*ЗАО «Вымпел»*
Руководитель	*В.И. Уткин*
Главный бухгалтер	*А.К. Перова*
ИНН	*7704123456*
ОКПО	*14569802*
ОКВЭД	*36.13 (производство кухонной мебели), 51.47.11 (оптовая торговля бытовой мебелью)*
Организационно-правовая форма (ОКОПФ)	*ЗАО (67)*
Форма собственности (ОКФС)	*Частная (16)*
Местонахождение (адрес)	*117189, г. Москва, ул. Спортивная, д. 28, строение 4, офис 2*

Таблица 2.

Остатки по счетам бухгалтерского учета ЗАО «Вымпел» за 20__ год.

Счет, субсчет	Сальдо			
	на 01.01.2009		на 31.12.2009	
	дебет	кредит	дебет	кредит
01 «Основные средства»	950 000,00	—	1 000 000,00	—
02 «Амортизация основных средств»	—	353 400,00	—	531 100,00
04 «НМА»	80 000,00	—	80 000,00	—
05 «Амортизация НМА»	—	48 000,00	—	64 000,00
08 «Вложения во внеоборотные активы»	—	—	68 500,00	—
09 «Отложенные налоговые активы»	2000,00	—	6000,00	—
10 «Материалы»	158 900,00	—	58 900,00	—
20 «Основное производство»	15 660,00	—	38 660,00	—
41 «Товары»	12 000,00	—	137 000,00	—
43 «Готовая продукция»	47 800,00	—	58 200,00	—
44 «Расходы на продажу»	1000,00	—	1800,00	—
50 «Касса»	890,00	—	1390,00	—
51 «Расчетный счет»	879 472,00	—	921 377,00	—
55 «Специальные счета в банках»	200 000,00	—	—	—
55-3 «Депозитный счет»	200 000,00	—	—	—
58 «Финансовые вложения»	—	—	100 000,00	—
58-3 «Предоставленные займы»	—	—	100 000,00	—
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	—	1 589 670,00	364 090,00	1 911 110,00
60-1 «Расчеты по приобретенным товарам, услугам»	—	1 589 670,00	—	1 911 110,00
60-2 «Авансы выданные»	—	—	364 090,00	—
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	18 972,00	56 900,00	457 834,00	210 900,00
62-1 «Расчеты по проданным ТМЦ»	18 972,00	—	457 834,00	—
62-2 «Авансы полученные»	—	56 900,00	—	210 900,00
68 «Расчеты по налогам и сборам»	—	21 756,00	—	16 104,80

68-1 «НДФЛ»	—	2856,00	—	2596,00
68-2 «НДС»	—	12 823,00	—	9485,00
68-4 «Расчеты по налогу на прибыль»	—	4587,00	—	3113,80
68-5 «Налог на имущество»	—	1490,00	—	910,00
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	—	15 890,00	—	27 835,00
69-1 «Взносы в ФСС»	—	6110,00	—	15 663,00
69-2 «Взносы в ПФР»	—	7830,00	—	11 982,00
69-3 «Взносы на травматизм»	—	1950,00	—	190,00
70 «Расчеты с персоналом»	—	38 954,00	—	35 714,00
71 «Расчеты с подотчетными лицами»	1540,00	—	1420,00	—
76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»	—	—	45 000,00	—
76-1 «Предоставленный беспроцентный заем»	—	—	45 000,00	—
77 «Отложенные налоговые обязательства»	—	14 789,00	—	11 919,00
80 «Уставный капитал»	—	100 000,00	—	150 000,00
82 «Резервный капитал»	—	20 000,00	—	20 000,00
83 «Добавочный капитал»	—	2000,00	—	12 000,00
84 «Нераспределенная прибыль»	—	156 875,00	—	359 488,20
97 «Расходы будущих периодов»	50 000,00	—	10 000,00	—

Задача 2.

Составить отчет о финансовых результатах на основании следующих данных:

Таблица 3.

Показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Прогресс» за 20__ год (руб.). Составить отчет о финансовых результатах.

Наименование показателя	Обороты по счетам	Сумма, руб.
Выручка	**ДЕБЕТ 62 КРЕДИТ 90-1**	21 240 000
НДС	**ДЕБЕТ 90-3 КРЕДИТ 68 субсчет «НДС»**	3 240 000
Себестоимость	**ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 43, 20**	13 500 000
Коммерческие расходы	**ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 44**	250 000
Управленческие расходы	**ДЕБЕТ 90-2 КРЕДИТ 26**	600 000
Проценты к уплате	**ДЕБЕТ 91-2 КРЕДИТ 66**	70 000
Начислено отложенных налоговых активов	**ДЕБЕТ 09 КРЕДИТ 68 субсчет «Налог на прибыль»**	23 000
Погашено отложенных налоговых активов	**ДЕБЕТ 68 субсчет «Налог на прибыль» КРЕДИТ 09**	36 000
Начислено отложенных налоговых обязательств	**ДЕБЕТ 68 субсчет «Налог на прибыль» КРЕДИТ 77**	43 000
Погашено отложенных налоговых активов	**ДЕБЕТ 77 КРЕДИТ 68 субсчет «Налог на прибыль»**	45 000
Начислено постоянных налоговых обязательств	**ДЕБЕТ 99 КРЕДИТ 68 субсчет «Налог на прибыль»**	38 000
Текущий налог на прибыль	—	879 000

Задача 3.

Публичное акционерное общество зарегистрировано в 2016 г. По данным прилагаемого баланса за 2017 год, рассчитайте стоимость чистых активов акционерного общества.

Актив	***Код строки***	***На начало отчетного года***	***На конец отчетного периода***
I ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы (04, 05)	ПО	517	748
В том числе:			
патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные си перечисленными права и активы	111	517	748
организационные расходы	112		
деловая репутация организации	ИЗ		
Основные средства (01, 02, 03)	120	25	334
В том числе			
земельные участки и объекты природопользования	121		
здания, машины и оборудование	122	25	33
Прочие	123		
Незавершенное строительство (07, 08, 16, 61)	130	79	98
Доходные вложения в материальные ценности (03)	135		
В том числе			
имущество для передачи в лизинг	136		
имущество, предоставляемое по договору проката	137		
Долгосрочные финансовые вложения	140	288	351
В том числе			
инвестиции в дочерние общества		40	50
инвестиции в зависимые общества		1 375	1
инвестиции в другие организации		11	10
займы, предоставляемые организациям на срок			
более 12 месяцев			85
Прочие долгосрочные финансовые вложения		235	203
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
Итого по разделу I	190	394	483
II ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	481	625
В том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 12, 13, 16)		7 358	6 184
Животные на выращивании и откорме (11)			
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)			
готовая продукция и товары для перепродажи (16, 40,41)		473 439	617 064

Товары отгруженные (45)			
расходы будущих периодов (31)		864	2
Прочие запасы и затраты			
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220	34 741	15 494
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230	0	837
В том числе:			
покупатели и заказчики (62, 76, 82)			
Векселя к получению (62)			
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)			
авансы выданные (61)			
Прочие дебиторы			837
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	172 779	267 053
В том числе:			
покупатели и заказчики (62, 76, 82)		54	26
Векселя к получению (62)			
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)			27 758
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (75)			
авансы выданные (61)		5 780	61
Прочие дебиторы		112	151
Краткосрочные финансовые вложения	250	139	109
В том числе:			
займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев	251		59 350
собственные акции, выкупленные у акционеров			
Прочие краткосрочные финансовые вложения		139	50
Денежные средства		373	487
В том числе:			
касса (50)		12	13
Расчетные счета (51)		175	51
Валютные счета (52)		197	193
Прочие денежные средства (55, 56, 57)		149	242
Прочие оборотные активы	270		
Итого по разделу II	290	1 201	1 50
БАЛАНС (сумма строк 190+290)	300	1 596	1 99

Пассив	Код строки	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
III КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал (85)	410	1 001 170	1 001 170
Собственные акции, выкупленные у акционеров		( )	( )
Добавочный капитал (87)	420	4 977	4 977
Резервный капитал (86)	430	259	259
В том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432	259	259
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	(636 942)	(106 450)
Итого по разделу III	490	369 468	899 956
IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510	10 000 000	10 000 000
в том числе:			
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511		
займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
Итого по разделу IV	590	10 000 000	10 000 000
V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты (90,94)	610	0	0
в том числе:			
кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	611		
займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	612		
Кредиторская задолженность	620	226 640	90098
в том числе:			
поставщики и подрядчики (60, 76)	621	141 112	2 759
векселя к уплате (60)	622		
задолженность перед дочерними и зависимыми обществами (78)	623		12
задолженность перед персоналом организации (70)	624	386	
задолженность перед государственными и внебюджетными фондами (69)	625	382	
задолженность перед бюджетом (68)	626	2 151	3 788
авансы полученные (64)	627	64 673	52 118
прочие кредиторы	628	17 936	31 421
Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов (75)	630		

Доходы будущих периодов (83)	640		
Резервы предстоящих расходов (89)	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
Итого по разделу V	690	226 640	90 098
БАЛАНС (сумма строк 490 + 590 + 690)	700	1 596 108	1990 054

Тесты для проверки знаний по бухгалтерскому учету

№	Вопрос	Ответ
1.	Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем: 1. ввода в эксплуатацию основного средства 2. принятия основного средства к бухгалтерскому учету	1
2.	Амортизационные отчисления по организационным расходам производятся: 1. способом уменьшаемого остатка 2. способом списания стоимости пропорционально объему продукции 3. путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение двадцати лет 4. организационные расходы не амортизируются	4
3.	Амортизация нематериальных активов, используемых в процессе осуществления основной уставной деятельности, относится на: 1. финансовый результат 2. себестоимость продукции 3. себестоимость в пределах установленных норм, выше установленных норм – на финансовый результат	2
4.	Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций в нематериальные активы ведется на счете: 1. 08 2. 97 3. 98	1
5.	Возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, используемых для основной деятельности, осуществляемых в виде амортизационных отчислений, считается 1. Расходами по обычным видам деятельности (Д 20.25.26) 2. Прочими расходами (Д 91) 3. Чрезвычайными расходами (Д 91)	1
6.	Выявленное при инвентаризации кассы превышение фактического наличия денежных средств по сравнению с данными бухгалтерского учета, отражается следующими проводками: 1. Д 50 К 91 2. Д 50 К 98 3. Д 50 К 99	1
7.	Доходы и расходы от списания нематериальных активов в результате продажи относятся на: 1. финансовые результаты деятельности организации 2. расходы по обычным видам деятельности 3. чрезвычайные доходы и расходы	1
8.	Затраты на модернизацию и реконструкцию основных средств после их окончания: 1. относят на увеличение первоначальной стоимости объекта 2. относят на резервный капитал 3. нельзя относить к этим видам капитала	1

9.	Затраты по возведению объектов основных средств хозяйственным способом отражаются на счете: 1. Д 08 К 20 2. Д 08 К 10, 70, 69 3. Д 08 К 60, 76	2
10.	Затраты по строительству объектов основных средств подрядным способом отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Строительство объектов основных средств», и кредиту счета: 1. 91 2. 23 3. 60	3
11.	Зачисление приобретенной на внутреннем валютном рынке иностранной валюты отражается следующей бухгалтерской проводкой: 1. Д 52 К 51 2. Д 52 К 57 3. Д 51 К 91	2
12.	К нематериальным активам относятся следующие объекты: 1. Авторские права на литературные произведения 2. Отдельные квартиры в объектах жилого фонда 3. Деловые качества персонала организации	1
13.	Как оценивается имущество, полученное безвозмездно? 1. По стоимости его изготовления. 2. По рыночной стоимости на дату оприходования. 3. По восстановительной стоимости.	2
14.	Каким способом можно исправить ошибки в кассовой книге? 1. Корректурным способом, заверенным подписями кассира и главного бухгалтера 2. В кассовой книге ошибки исправлению не подлежат 3. Корректурным способом, заверенным подписями кассира	1
15.	Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету: 1. На забалансовые счета по рыночной стоимости 2. На балансовый счет 10 «Материалы» в оценке, предусмотренной в договоре 3. На забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре	3
16.	Материальные ценности, остающиеся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию основных средств, относятся: 1. на прибыль (84) 2. на добавочный капитал (83) 3. на финансовые результаты (91)	3
17.	Метод, предполагающий использование остаточной стоимости основных средств для определения годовой суммы амортизации: 1. линейный метод 2. метод уменьшаемого остатка 3. метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования	2

18.	На какой счет относится сумма, ошибочно списанная банком с расчетного счета организации: 1. 76 2. 99 3. 94	1
19.	Начисление амортизации основных средств производится: 1. в зависимости от результатов хозяйственной деятельности в отчетном периоде 2. в размерах, установленных для налогообложения прибыли 3. независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде	3
20.	Начисление страховых платежей страховой компании по имуществу, используемому в капитальном строительстве, отражается в учете записью: 1. Д 01 К 76 2. Д 08 К 76 3. Д 08 К 91	2
21.	Недостача материально-производственных запасов учитывается по дебету счета: 1. 10 2. 15 3. 94	3
22.	Оприходование и принятие к учету основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, отражается в бухгалтерском учете 1. Д 01 К 75 2. Д 01 К 80 3. Д 08 К 75 // Д 01 К 08	3
23.	Оприходованы материалы, поступившие от работника предприятия в качестве платежа за недостачу. Сделана бухгалтерская проводка: 1. Д 10 К 70 2. Д 10 К 71 3. Д 10 К 73	3
24.	Отрицательный результат от продажи иностранной валюты отражается на счете: 1. 90 2. 91 3. 99	2
25.	Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится: 1. В зависимости от принятого метода оценки запасов при их выбытии 2. По себестоимости каждой единицы запаса 3. По средней себестоимости	1
26.	Передача в монтаж оборудования, требующего монтажа, отражается в учете записью: 1. Д 08 К 07 2. Д 08 К 60 3. Д 07 К 60	1

27.	По договору мены отгружена продукция и оприходованы поступившие материалы. Сделаны бухгалтерские проводки: 1. Д 10,19 К 60 // Д 62 К 90.1 // Д 90.3 К 68 // // Д 90.2 К 43 // Д 60 К 62 2. Д 10 К 40 // Д 19 К 68 3. Д 10 К 90.1 // Д 19 К 68 // Д 90.2 К 40	1
28.	По какой оценке отражаются в бухгалтерском учете объекты нематериальных активов при принятии на учет: 1. по первоначальной стоимости 2. по учетной стоимости 3. по остаточной стоимости	1
29.	Погашение задолженности перед работниками организации по оплате отражается на счетах бухгалтерского учета записью: 1. Д 70 К 51 2. Д 73 К 50 3. Д 70 К 41	1
30.	Погашение задолженности перед организацией работниками в счет возмещения материального ущерба отражается бухгалтерской записью: 1. Д 70 К 50 2. Д 50 К 73 3. Д 50 К 76	2
31.	Порядок и сроки проведения инвентаризации определяется: 1. Руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. 2. Главным бухгалтером организации. 3. Руководителем организации и главным бухгалтером	1
32.	При продаже на сторону излишних материалов, числящихся в учете по учетным ценам, сумма отклонений между фактической стоимостью приобретения и учетной ценой указанных материалов списывается со счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» на счет: 1. 90 2. 26 3. 91	3
33.	Принятая организацией учетная политика применяется: 1. последовательно от одного отчетного года к другому 2. в течение одного отчетного года 3. в течение срока, установленного руководителем организации	1
34.	Принятие к бухгалтерскому учету объекта основных средств, поступившего в счет целевого финансирования, отражается: 1. Д. Д 08 К 86 // Д 01 К 08 // Д 86 К 98 2. Д 08 К 98 // Д 1 К 08 3. Д 08 К 96 // Дт 01 К 08	1
35.	Принятие к бухгалтерскому учету организацией - участником простого товарищества, ведущей общие дела по совместной деятельности, основных средств в качестве вклада, внесенного товарищами – участниками, отражается записями: 1. Д 01 К 58 2. Д 01 К 79 3. Д 01 К 80	3

36.	Приобретен строительный механизированный инструмент по покупной цене, равный 118 тыс. руб., в том числе НДС = 18 тыс. руб., принятие которого к учету отражено корреспонденцией счетов: 1. Д 08 К 60 // Д 19/1 К 60 // Д 01 К 08 2. Д 10 К 60 // Д 19/3 К 60 3. Д 15 К 60 // Д 19/4 К 60	1
37.	Приобретен хозяйственный инвентарь стоимостью 15 тысяч рублей за единицу и сроком службы 11 месяцев. Его принятие к учету отражается следующим образом: 1. Д 01 К 60 2. Д 08 К 60 3. Д 10 К 60	3
38.	Приобретение подотчетными лицами основных средств стоимостью до 20 тыс. руб., отражается в учете: 1. Д 01 К 71 2. Д 08 К 71 3. Д 10 К 71	3
39.	Произведена дооценка стоимости основных средств. Сделаны следующие записи: 1. Д 01 К 83 2. Д 01 К 84 3. Д 01 К 82	1
40.	Списание недостач ценностей, выявленных инвентаризацией объектов строительства, отражается в учете записью: 1. Д 94 К 07 2. Д 94 К 08 3. Д 94 К 10	2
41.	Списание расходов по объектам незавершенного строительства, прошедшим государственную регистрацию и переданным в качестве вклада в уставный капитал в другой организации, отражается в учете записью: 1. Д 58 К 08 2. Д 75 К 08 3. Д 80 К 08	1
42.	Способы ведения бухгалтерского учета это: 1. Способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы. 2. Методы и приемы обработки информации согласно законодательству РФ, учредительным документам, либо по собственной инициативе. 3. Способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров.	1

43.	Сроком полезного использования объектов основных средств является: 1. Период, в течение которого стоимость объекта полностью будет списана через амортизационные отчисления 2. Период, который определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. 3. Период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации.	3
44.	Сумма амортизационных отчислений объектов основных средств способом уменьшаемого остатка определяется исходя из: 1. остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством 2. первоначальной или текущей стоимости (в случае проведения переоценки) объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта 3. первоначальной или текущей стоимости (в случае проведения переоценки) объекта и соотношения, в числителе которого – число лет, остающихся до конца срока полезного использования, а в знаменателе – сумма чисел лет срока полезного использования	1
45.	Сумма начисленной амортизации по расходам на приобретение прав на товарный знак организацией торговли, признанных нематериальными активами в установленном порядке, отражается в бухгалтерском учете организации записями: 1. Д 44 К 04 2. Д 23 К 04 3. Д 91 К 05	1
46.	Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для: 1. работников бухгалтерии 2. всех работников организации 3. всех работников организации, кроме руководителя	2
47.	Убытки от выбытия объекта основных средств при списании вследствие непригодности к дальнейшей эксплуатации относятся: 1. на себестоимость продукции (20) 2. на чистую прибыль (84) 3. на финансовые результаты (91)	3
48.	Унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций являются: 1. обязательными к применению 2. рекомендательными	1
49.	Учет продажи основных средств отражается бухгалтерскими проводками: 1. Д 62-К 91 // Д 02-К 01 // Д 91 К 01 // Д 91 К 68 2. Д 62 К 90 // Д 90 К 01 // Д 02 К 90 // Д 90 К 68 3. Д 62 К 01 // Д 02 К 62 // Д 62 К 91 // Д 91 К 68	1

50.	Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из: 1. договорной стоимости 2. стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче, устанавливаемой исходя из цены, по которой при сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей) 3. рыночной стоимости	2
51.	Фактические затраты по приобретению объектов основных средств за плату отражаются на счете: 1. Д 08 К 60 Д 19 К 60 2. Д 01 К 60 Д 19 К 60 3. Д 08 К 98 Д 19 К 60	1
52.	Филиалу переданы основные средства: 1. Д 79 К 01 // Д 02 К 79 2. Д 01 (выбытие основных средств) К 01 // // Д 02 К 01 (выбытие основных средств). 3. Д 76 К 01 // Д 02 К 76	1
53.	Формирование учетной политики организации возлагается на: 1. руководителя организации 2. главного бухгалтера организации 3. гл. бухгалтера организации совместно с представителем юридической службы организации	2
54.	Цена фирмы (деловая репутация организации) отражается в бухгалтерском учете при: 1. Составлении годовой бухгалтерской отчетности 2. Приобретении организации 3. Образовании организации	2
55.	Что представляет собой бухгалтерский учет? 1. Бухгалтерский учет – это система сбора и обобщения информации об объектах бухгалтерского учета путем документального учета операций, совершаемых на предприятии 2. Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций 3. Бухгалтерский учет представляет собой систему сбора, регистрации информации об имуществе, обязательствах организации и их движении	2
56.	Как отражаются расходы на ремонт основных средств организации хозяйственным способом, выполненный рабочими основного производства при выполнении регламентных работ по обслуживанию оборудования? 1. Д 23 К 10 // Д 23 К 70, 69 2. Д 25 К 10 // Д 25 К 70,69 3. Д 08 К 10 // Д 08 К 70, 69	2

57.	Как отражается сумма уценки основных средств в случае, если в предыдущем отчетном периоде основные средства дооценивались на сумму меньше этой дооценки? 1. Д 83 К 01 2. Д 83 К 01 // Д 84 К 01 3. Д 83 К 01 // Д 84 К 01 // Д 02 К 83// Д 02 К 84 4. Д 84 К 01 // Д 83 К 01 // Д 02 К 84 // Д 02 К 83	3
58.	Нематериальные активы: 1. подлежат обязательной переоценке по состоянию на начало отчетного периода 2. не переоцениваются 3. могут быть переоценены по состоянию на начало отчетного года	3
59.	Нематериальные активы: 1. могут быть переоценены на начало отчетного года 2. подлежат тестированию на обесценение 3. могут быть переоценены на начало отчетного года, подлежат тестированию на обесценение	3
60.	Тестирование на обесценение нематериальных активов производится: 1. в соответствии с МСФО 2. в соответствии с Российскими стандартами учета 3. не производится	1
61.	Деловая репутация организации: 1. это превышение цены, уплаченной покупателем, над балансовой стоимостью активов и обязательств приобретаемой организации как имущественного комплекса в целом (или ее части) 2. это превышение цены, уплаченной покупателем, над балансовой стоимостью активов и обязательств приобретаемой организации как имущественного комплекса в целом (или ее части) в ожидании будущих экономических выгод 3. это превышение балансовой стоимости активов и обязательств приобретаемой организации как имущественного комплекса в целом (или ее части) над ценой, уплаченной покупателем	2
62.	Отрицательная деловая репутации организации: 1. амортизируется в течение 20 лет 2. учитывается как прочие расходы организации в периоде возникновения 3. учитывается как доходы будущих периодов и равномерно списывается на финансовый результат	2
63.	МПЗ организации отражаются в балансе: 1. по фактической себестоимости 2. за вычетом сумм созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей 3. по фактической себестоимости или за вычетом сумм созданного резерва под снижение стоимости материальных ценностей	3

64.	К материально-производственным запасам организации относят: 1. затраты в незавершенном производстве 2. товары, принятые на комиссию 3. сумму брака в производстве 4. расходы будущих периодов 5. основные средства, приобретенные непосредственно для перепродажи	5
65.	Транспортно-заготовительные расходы по приобретению МПЗ организация учитывает: 1. на отдельном счете 16 2. на отдельном субсчете счета 10 3. на отдельном счете 16 на отдельном субсчете счета 10	3
66.	В первоначальную стоимость объектов основных средств, приобретенных за плату включаются следующие фактические затраты: а) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику; б) таможенные пошлины и таможенные сборы; в) суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда; г) суммы уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объектов основных средств; д) возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объектов основных средств; е) не возмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объектов основных средств; ж) вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям; з) штрафы, пени, полученные за нарушение договора поставки; и) иные затраты, непосредственно связанные с приобретением объектов основных средств. 1.а, б, в, г, е, ж, и 2.а, в, г, е, ж, и 3.в, г, д, е, з 4.б, г, д, е, ж	1
67.	Стоимость недостающих объектов основных средств относится на дебет счета 94 по стоимости: 1.по первоначальной или восстановительной стоимости 2.по рыночной стоимости; 3.по остаточной стоимости	3
68.	Объекты, не имеющие материально-вещественной структуры, относятся к объектам нематериальных активов, если они используются в течение периода: 1.свыше 12 месяцев 2.независимо от срока 3.не менее 12 месяцев	1
69.	Амортизация основных средств не начисляется по объектам основных средств: 1.переданным в операционную аренду 2.переданным в залог 3.по объектам жилищного фонда, которые не учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности	3

70.	Имущество, приобретенное исключительно для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением, принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета: 1.41 2.03 3.01	2
71.	Может ли организация самостоятельно переоценивать материалы в связи с инфляцией и отражать результаты переоценки в бухгалтерском учете? 1.Да 2.Нет	2
72.	При продаже на сторону излишних материалов, числящихся в учете по учетным ценам, сумма отклонений между фактической стоимостью приобретения и учетной ценой указанных материалов списывается со счета 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей» 1.90 "Продажи" 2.91 "Прочие доходы и расходы" 3.26 "Общехозяйственные расходы"	2
73.	Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится: 1.прочих доходов и расходов 2.добавочного капитала 3.нераспределенной прибыли	3
74.	Выберите правильный вариант бухгалтерских записей, отражающих операцию по продаже организацией объекта основных средств: 1.Д-т 02 К-т 01; Д-т 91 К-т 01; Д-т 62 К-т 91; Д-т 91 К-т 68; Д-т 51 К-т 62 2.Д-т 90 К-т 01; Д-т 02 К-т 90; Д-т 62 К-т 90; Д-т 90 К-т 68; Д-т 51 К-т 62 3.Д-т 91 К-т 01; Д-т 02 К-т 91; Д-т 62 К-т 90; Д-т 91 К-т 68; Д-т 51 К-т 62	1
75.	Формирование учетной политики организации возлагается на: 1.главного бухгалтера организации 2.главного бухгалтера организации совместно с представителем юридической службы организации 3.руководителя организации	1
76.	Выберите правильный вариант записей по принятию к учету материально-производственных запасов, полученных организацией безвозмездно. 1.Д-т 10 К-т 98 (91) 2.Д-т 10 К-т 71 3.Д-т 10 К-т 83	1
77.	Суммовая разница, возникшая при приобретении объекта основных средств, стоимость которого выражена в условных единицах, после принятия указанного объекта к бухгалтерскому учету в составе основных средств: 1.увеличивает (уменьшает) нераспределенную прибыль прошлых лет 2.включается в состав прочих доходов (расходов) организации 3.увеличивает (уменьшает) фактические затраты на приобретение данного объекта	2

78.	При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки, отраженная на счете "Добавочный капитал", переносится на: 1.счет 99 "Прибыли и убытки" 2.счет 91 "Прочие доходы и расходы" 3.счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"	3
79.	Если по условию договора лизинговое имущество, используемое в производстве, учитывается на балансе лизингодателя, то начисление лизинговых платежей за отчетный период отражаются в учете лизингополучателя следующими проводками: 1.Д 76 субсчет "Арендные обязательства" К 76 субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" 2.Д 20 (26, 44) К 76 субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" 3.Д 91 К 76 субсчет "Задолженность по лизинговым платежам	2
80.	Затраты, связанные с приобретением лизингового имущества за счет собственных или заемных средств, отражаются у лизингодателя по дебету счета: 1.76 2.03 3.08	3
81.	Операции по продаже на сторону излишних и неиспользуемых материалов отражаются в бухгалтерском учете с использованием счета: 1.91 "Прочие доходы и расходы" 2.90 "Продажи"	1
82.	Организацией приобретено оборудование, эксплуатация которого возможна только после его прикрепления к несущим конструкциям здания. Операция по приобретению указанного оборудования отражается в бухгалтерском учете записью 1.Д-т 07 К-т 60 2.Д-т 01 К-т 08 3.Д-т 08 К-т 60	1
83.	По договору мены, в соответствии с которым обмениваемые вещи признаны равноценными, организация получила объект основных средств. Указанный объект принимается к бухгалтерскому учету в оценке, равной: 1.текущей рыночной стоимости данного объекта 2.стоимости, по которой объект основных средств числился у передающей стороны 3.обычной продажной стоимости товаров, переданных в обмен на основное средство	3
84.	Организация безвозмездно передала школе для оборудования кабинета станок, не подвергавшийся дооценке. Укажите правильный вариант бухгалтерских записей. 1.Д-т 91 К-т 01; Д-т 02 К-т 91; Д-т 83 К-т 91 2.Д-т 02 К-т 01; Д-т 91 К-т 01 3.Д-т 91 К-т 01; Д-т 02 К-т 91; Д-т 82 К-т 91	2

85.	Объекты основных средств, полученные по договору дарения, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, равной 1.балансовой стоимости у передающей стороны 2.текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы 3.стоимости, указанной в договоре дарения	2
86.	Имущество, переданное в аренду (не лизинг), в течение всего срока действия договора аренды учитывается на балансе: 1.арендодателя 2.арендодателя или арендатора в зависимости от условий договора 3.арендатора	1
87.	Приобретено оборудование, которое предназначено специально для продажи. На каком счете следует отразить приобретенное оборудование? 1.Дт 08 Кт 60 2.Дт 07 Кт 60 3.Дт 41 Кт 60	3
88.	Проведение инвентаризации имущества организации обязательно: 1.смене руководства 2.при проведении обязательного аудита 3.в случаях хищений, смене материально-ответственных лиц, перед составлением годовой бухгалтерской отчетности	3
89.	Фактические затраты по приобретению объектов основных средств за плату отражаются записями: 1.Д-т 08 К-т 98; Д-т 19 К-т 60 2.Д-т 01 К-т 60; Д-т 19 К-т 60 3.Д-т 08 К-т 60; Д-т 19 К-т 60	3
90.	Списание недостач ценностей, выявленных инвентаризацией объектов строительства, отражается в учете записью: 1.Д 94 К 10 2.Д 94 К 08 3.Д 94 К 07	2
91.	Подлежат ли включению в первоначальную стоимость приобретенного нематериального актива общехозяйственные и иные аналогичные расходы в случае, если учетной политикой организации предусмотрено ежемесячное списание этих расходов в дебет счета 90 «Продажи» в качестве расходов периода: 1.да 2.только в случаях, если они непосредственно связаны с приобретением нематериального актива 3.нет	3
92.	Отрицательная деловая репутация организации учитывается как: 1.доходы будущих периодов 2.прочие расходы 3.расходы будущих периодов	2

93.	Первоначальная стоимость объекта основных средств 150 000 руб., срок полезного использования 5 лет. При способе списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования амортизационные отчисления за второй год эксплуатации составят: 1.30 000 руб. 2.20 000 руб. 3.40 000 руб.	3
94.	Начислена амортизация по положительной деловой репутации, учтенной как нематериальный актив. В учете данная операция отражается записью: 1.Д-т 91 К-т 05 2.Д-т 20 (26,44) К-т 04 3.Д-т 20 (26,44) К-т 05	2
95.	Объект основных средств, находящийся в собственности двух или нескольких организаций, отражается в бухгалтерском учете: 1.каждой организацией на счете 01 «Основные средства» в соответствующей доле 2.организацией, в производственном процессе которой непосредственно участвует данный объект основных средств, на счете 01 «Основные средства», а у остальных совладельцев - на счете 03 «Доходные вложения в нематериальные ценности» в соответствующей доле 3.каждой организацией на счете 58 «Финансовые вложения» в соответствующей доле	1
96.	Остаток материала на начало месяца – 50 ед. по цене 17 руб. Поступило за месяц: 1-я партия материала – 200 ед. по цене 19 руб., 2-я партия материала – 250 ед. по цене 20 руб. Израсходовано за месяц 450 ед. материала. Определить стоимость конечного остатка, если материалы оцениваются по средней себестоимости. 1.850 руб 2.965 руб 3.950 руб 4.1 000 руб	2
97.	Укажите верный вариант бухгалтерских записей, отражающих затраты по доставке объектов основных средств, полученных по договору дарения и в иных случаях безвозмездного получения: 1.Д-т 84 К-т 60 2.Д-т 26, 44 К-т 60 3.Д-т 08 К-т 60	3
98.	Расходы по модернизации и реконструкции объектов основных средств списывают: 1.на увеличение первоначальной стоимости объектов 2.на общепроизводственные расходы 3.на общехозяйственные расходы 4.на расходы основного производства	1

99.	На какой счет нельзя списать расходы по капитальному ремонту принятых к учету основных средств производственного назначения: 1.20 "Основное производство" 2.97 "Расходы будущих периодов" 3.25 "Общепроизводственные расходы" 4.08 "Вложения во внеоборотные активы"	4
100.	Вклады учредителей в уставный капитал основными средствами оформляют бухгалтерской записью: 1.Д-т 08 К-т 75 2.Д-т 01 К-т 80 3.Д-т 01 К-т 75	1
101.	Укажите правильную бухгалтерскую запись по безвозмездному поступлению материалов и списанию их на производство: 1.Д-т 10 К-т 83; Д-т 20 К-т 10 2.Д-т 10 К-т 98; Д-т 20 К-т 10; Д-т 98 К-т 91	2
102.	Поступление материалов от обособленных подразделений организации, выделенных на отдельные балансы, оформляют бухгалтерской записью: 1.Д-т 10 К-т 79 2.Д-т 10 К-т 76 3.Д-т 10 К-т 60	1
103.	Начисление работникам организации доходов от участия в уставном капитале организации оформляется бухгалтерской записью: 1.Д-т 84 К-т 75 2.Д-т 84 К-т 70 3.Д-т 99 К-т 75	2
104.	Образование резервов под снижение стоимости материальных ценностей оформляют бухгалтерской записью: 1.Д-т 20 (44) К-т 14 2.Д-т 91 К-т 14 3.Д-т 99 К-т 14	2
105.	Материалы, израсходованные на ликвидацию последствий стихийного бедствия, списывают на счет: 1.91 «Прочие доходы и расходы» 2.99 «Прибыли и убытки» 3.26 «Общехозяйственные расходы»	1
106.	Получение и использование коммерческой организацией безвозмездно полученных основных средств оформляется бухгалтерской записью: 1.Дт 08 Кт 98; Дт 01 Кт 08; Дт 20 Кт 02; Дт 98 Кт 91 на сумму амортизации 2.Дт 08 Кт 91; Дт 01 Кт 08; Дт 20 Кт 02 3.Дт 08 Кт 86; Дт 01 Кт 08; Дт 20 Кт 02	1
107.	Оплаченные почтовые марки, авиабилеты и другие денежные документы учитывают по дебету счета: 1.55 «Специальные счета в банках» 2.50 «Касса» 3.71 «Расчеты с подотчетными лицами»	1

108.	Начисление амортизации по зданию заводоуправления отражается бухгалтерской записью: 1.Д-т 20 К-т 02 2.Д-т 25 К-т 02 3.Д-т 26 К-т 02	3
109.	Начисление оплаты труда рабочим, занятым разборкой разрушенного вследствие землетрясения здания оформляют бухгалтерской записью: 1.Д-т 84 К-т 68 2.Д-т 99 К-т 70 3.Д-т 91 К-т 70	3
110.	Какая бухгалтерская запись составляется на сумму выставленной транспортной организации претензии за недостачу материалов (сверх величины, предусмотренной договором), выявленную при приемке грузов от транспортной организации: 1.Д-т 10 К-т 76 2.Д-т 76 К-т 10 3.Д-т 76 К-т 60 4.Д-т 60 К-т 94	3
111.	По заявлению клиента выставлен аккредитив за счет краткосрочных кредитов банка. Укажите правильную бухгалтерскую запись: 1.Д-т 58 К-т 66 2.Д-т 55 К-т 66 3.Д-т 51 К-т 66	2
112.	В составе учетной политики организации не утверждаются: 1.рабочий план счетов 2.порядок контроля за хозяйственными операциями 3.формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации 4.формы первичных учетных документов, не содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации	3
113.	В бухгалтерской отчетности организации подлежит обязательному раскрытию следующая информация об основных средствах: 1.о первоначальной стоимости основных средств и начисленной по ним амортизации на начало и конец отчетного года 2.о доле основных средств, непосредственно участвующих в производстве продукции 3.о способах оценки основных средств, полученных безвозмездно	1
114.	В бухгалтерской отчетности организации подлежит обязательному раскрытию следующая информация о материально-производственных запасах (МПЗ): 1.о способах оценки МПЗ по их группам 2.о стоимости морально устаревших МПЗ 3.о доле МПЗ, используемых во вспомогательном производстве	1

115.	В случае, если сумма заработной платы, начисленной работникам, включена организацией в состав прочих расходов, начисление ЕСН, исчисленного с указанной суммы заработной платы, отразится в бухгалтерском учете записью: 1.Д-т 20 (26) К-т 69 2.Д-т 84 К-т 69 3.Д-т 91 К-т 69	3
116.	Для расчета заработной платы работникам организации в случае, если заработная плата через кассу организации не выплачивается, используется: 1.расчетная ведомость 2.платежная ведомость 3.расчетно-платежная ведомость	1
117.	Годовая сумма амортизационных отчислений при способе уменьшаемого остатка определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на: 1.начало отчетного года 2.конец отчетного года	1
118.	Операции по выдаче под отчет иностранной валюты отражаются в бухгалтерском учете в рублях: 1.по курсу на дату выдачи иностранной валюты из кассы организации 2.по курсу на дату утверждения авансового отчета	1
119.	Контроль за правильным ведением кассовой книги возложен на: 1.кассира 2.бухгалтера по учету кассовых операций 3.главного бухгалтера	3
120.	Порядок безакцептного списания денежных средств с расчетных счетов организации в соответствии с действующим законодательством: 1.не предусмотрен 2.применяется в отношении налоговых платежей и финансовых санкций, а также в случаях, когда такая форма расчетов предусмотрена договором, заключенным между сторонами 3.применяется только в отношении налоговых платежей и финансовых санкций	2
121.	В какой оценке учитываются в кассе денежные документы: 1.по номинальной стоимости 2.в сумме фактических затрат на приобретение	2
122.	Выберите верные бухгалтерские записи, отражающие операцию по приобретению банком иностранной валюты (100 долларов США) по поручению организации по согласованному курсу 30 руб. за доллар США. Курс доллара США, установленный ЦБ РФ на дату зачисления валюты на счет организации, составил 29 руб. за 1 долл. США. 1.Д-т 57 К-т 51 - 3000; Д-т 52 К-т 57 - 2900; Д-т 91 К-т 57 - 100 2.Д-т 52 К-т 51 - 3000; Д-т 91 К-т 76 - 100 3.Д-т 76 К-т 51 - 3000; Д-т 52 К-т 76 - 2900; Д-т 91 К-т 76 – 100	1

123.	Работник обязан представить авансовый отчет об израсходованных в связи со служебной командировкой в пределах Российской Федерации суммах: 1.в течение 10 дней по возвращении из командировки 2.в течение 3 дней по возвращении из командировки 3.в течение 5 дней по возвращении из командировки	2
124.	Как следует отразить в бухгалтерском учете организации операцию по принятию к учету материалов, приобретенных у дочерней фирмы? 1.Д-т 10 (15) К-т 75 2.Д-т 10 (15) К-т 60 3.Д-т 10 (15) К-т 79	2
125.	Производственный характер командировки подтверждается: 1.командировочным удостоверением 2.представленным авансовым отчетом 3.служебным заданием о направлении в командировку и отчетом о его выполнении	3
126.	К какой из приведенных ниже хозяйственных операций может относиться бухгалтерская запись (прямая или сторнировочная) Д-т 91 - К-т 16? 1.продажа на сторону излишних и неиспользуемых материалов 2.утрата материальных ценностей в результате хищений 3.продажа животных на выращивании и откорме	1
127.	Укажите правильные бухгалтерские записи по операции безвозмездного поступления нематериальных активов: 1.Д-т 08 К-т 98; Д-т 04 К-т 08 2.Д-т 04 К-т 83 3.Д-т 08 К-т 83; Д-т 04 К-т 08	1
128.	Организация впервые осуществила переоценку объектов основных средств. Какими бухгалтерскими записями отражаются в учете результаты переоценки в случае уценки таких объектов основных средств: 1.Д 91 К 01; Д 02 К 01 2.Д 83 К 01; Д 02 К 91 3.Д 84 К 01; Д 02 К 84	3
129.	При составлении бухгалтерской отчетности стоимость приобретенных за иностранную валюту материально-производственных запасов принимается в оценке в рублях по курсу ЦБ России: 1.На отчетную дату составления бухгалтерской отчетности 2.На дату принятия материально-производственных запасов к учету 3.На дату изменения курсов иностранных валют по отношению к рублю	2
130.	Какой вид оплаты (доплаты) включается в состав выплат, учитываемых при определении среднего заработка для расчета оплаты отпуска: 1.материальная помощь, предоставленная работникам по семейным обстоятельствам 2.доплата за работу в ночное время 3.оплата путевки на санаторно-курортное лечение	2
131.	Выявленные при инвентаризации излишки материальных ценностей (неучтенные материальные ценности) принимаются к учету: 1.По цене возможного использования 2.По их текущей рыночной стоимости 3.По цене аналогичных активов, имеющихся в организации	2

132.	Один из способов оценки МПЗ при их отпуске в производство и ином выбытии (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, ФИФО) может применяться в отчетном году в отношении: 1.только по всей совокупности материально-производственных запасов в соответствии с учетной политикой организации 2.отдельных групп (видов) материально-производственных запасов в соответствии с учетной политикой организации	2
133.	Подотчетные суммы, не возвращенные работниками в установленные сроки, списывают с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в дебет счета: 1.73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» 2.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» 3.94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	3
134.	Организация по налогу на доходы физических лиц является: 1. налогоплательщиком 2. налоговым агентом 3. не несет обязанности ни того, ни другого	2
135.	Днем получения дохода в виде заработной платы по налогу на доходы физических лиц считается день: 1. фактической выплаты заработной платы 2. последний день месяца, за который заработная плата начислена 3. день фактической передачи оплаты в натуральной форме	2
136.	Организация обязана исчислить, удержать налог на доходы из заработной платы работника. Срок уплаты налога в бюджет: 1. до 15 числа месяца, следующего за месяцем начисления заработной платы 2. до 15 числа месяца, следующего за месяцем выплаты заработной платы 3. в день получения денег в банке на выплату заработной платы	3
137.	Организация обязана предоставить работнику стандартные налоговые вычеты: 1.при наличии его письменного заявления 2.в любом случае 3.стандартные вычеты предоставляются физическому лицу по окончании года при подаче налоговой декларации в налоговые органы	1
138.	Удержание налога на доходы физических лиц из заработной платы работника отражается записью: 1. Д 20, 23, 26 К 68 2. Д 70 К 68 3. Д 20, 23, 26 К 70 4. Д 70 К 69	2
139.	Начисление взносов на обязательное социальное страхование от суммы, начисленной работникам по трудовым договорам, отражается: 1. Д 20, 23, 26 К 69 2. Д 70 К 68, 69 3. Д 20, 23, 26 К 70 4. Д 70 К 69	1

140.	Доходы и расходы от списания объектов основных средств относятся к: 1.чрезвычайным 2.обычным видам деятельности 3.прочим расходам	3
141.	Расходы по оплате аудиторских услуг по обязательному аудиту учитываются на счете: 1. 84 2. 91 3. 26	3
142.	Сумма чистого убытка отчетного года списывается проводкой: 1. Д-т 84 К-т 90 (91) 2. Д-т 84 К-т 82 3. Д-т 84 К-т 83 4. Д-т 84 К-т 99	4
143.	Счет 90 "Продажи" закрывается по всем субсчетам: 1. перед составлением годовой отчетности 2. ежемесячно 3. перед составлением квартальной отчетности	1
144.	Расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, отражаются проводкой: 1. дебет счета 84 кредит счета 60 2. дебет счета 91 кредит счета 60 3. дебет счета 26 кредит счета 60	2
145.	Штрафы, пени и неустойки за нарушение договоров отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, когда: 1. они признаны должником 2. п.1) либо п.2) 3. судом принято решение об их взыскании	2
146.	К доходам от обычных видов деятельности относят а) поступления от продажи основных средств; б) выручку от продажи продукции и товаров; в) курсовые разницы; г) суммы дооценки активов; д) поступления, связанные с выполнением работ, услуг. 1. в, д 2. а, в 3. г, д 4. б, д 5.а, г	4
147.	В бухгалтерской отчетности зачет между статьями активов и пассивов, а также статьями прибылей и убытков: 1. допускается только в случаях, когда такой зачет предусматривается соответствующим положением по бухгалтерскому учету 1. допускается по общему правилу	1

148.	В бухгалтерском учете организаций затраты на производство продукции (работ, услуг) и затраты, связанные с капитальными вложениями, учитываются: 1. раздельно 2. вместе 3. вместе или раздельно по усмотрению организации	1
149.	В порядке оплаты акций акционерного общества юридическое лицо внесло собственные акции. Как эта операция будет отражена на счетах акционерного общества? 1. Д-т сч. 58 К-т сч. 75 2. Д-т сч. 58 К-т сч. 91 3. Д-т сч. 58 К-т сч. 83	1
150.	Затраты, связанные с приобретением ценных бумаг, до перехода права собственности на ценные бумаги к покупателю учитываются в бухгалтерском учете последнего по дебету счета: 1. 08 "Вложения во внеоборотные активы" 2. 58 "Финансовые вложения" 3.76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"	3
151.	Затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов признаются в бухгалтерском учете как: 1. прочие расходы 2.расходы за счет нераспределенной прибыли 3. расходы по обычным видам деятельности	1
152.	Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, подлежит отнесению на: 1. на финансовые результаты организации как прочие доходы или прочие расходы; 2. добавочный капитал;	2
153.	Начислен налог на имущество. Делается проводка: 1. Дт 26 Кт 68 2. Дт 84 Кт 68 3. Дт 91 Кт 68	3
154.	На каком счете учитывается сумма, ошибочно списанная банком с расчетного счета организации, до выяснения судьбы указанной суммы: 1. 58-3 "Предоставленные займы" 2. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 3.9 7 "Расходы будущих периодов	2
155.	Отчисления в созданный в соответствии с правилами бухгалтерского учета резерв по сомнительным долгам отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета: 1. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 2. 91 "Прочие доходы и расходы" 3. 99 "Прибыли и убытки"	2

156.	Остатки готовой продукции на складе отражаются в балансе организации: 1. по продажным ценам. 2. по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; 3. по фактической (полной или неполной) производственной себестоимости или нормативной (плановой) себестоимости	3
157.	Начисленные проценты по просроченному кредиту банка, взятому для пополнения оборотных средств организации, признаются в бухгалтерском учете в качестве: 1. расхода за счет нераспределенной прибыли прошлых лет 2. прочего расхода 3. расхода по обычным видам деятельности	2
158.	Прибыли и убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году, отражаются на счете: 1. 99 2. 91 3. 84 4 .80	2
159.	Согласно договору, право собственности на товар переходит к организации-покупателю от поставщика в момент отгрузки. Операция по отгрузке товара должна отражаться в бухгалтерском учете поставщика следующими записями 1.Дт 45 Кт 41 2.Дт 62 Кт 90-1; Дт 90-2 Кт 41; Дт 90-3 Кт 68(76)	2
160.	Убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, относятся в дебет счета: 1. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 2. 91 "Прочие доходы и расходы" 3. 26 "Общехозяйственные расходы" 4. 99 "Прибыли и убытки"	2
161.	Сумма нераспределенной прибыли, использованной в качестве источника на приобретение объектов основных средств, в момент принятия к учету указанных объектов: 1. переносится на добавочный капитал организации 2. продолжает учитываться в составе нераспределенной прибыли (т.е. составляющие собственного капитала не меняются) 3.переносится на резервный капитал организации	2
162.	Фактические затраты по приобретению собственных акций, выкупленных АО у акционеров, отражаются по дебету счета: 1. 81 2.58	1
163.	Уменьшение размера уставного капитала путем аннулирования акций, выкупленных у акционеров, отражается в учете: 1. Д-т 80 К-т 81 2. Д-т 80 К-т 58	1

164.	Проценты по кредитам, полученным на финансирование капитальных вложений, начисленные до принятия к учету объекта основных средств, законченного строительством (объект не является инвестиционным активом), относятся в дебет счета: 1. 99 "Прибыли и убытки" 2. 08 "Вложения во внеоборотные активы" 3. 91 "Прочие доходы и расходы"	3
165.	Может ли счет 62 иметь кредитовый остаток: 1. нет, не может 2. да, может	2
166.	Сумма начисленных организацией к уплате в бюджет штрафных санкций отражается в учете по дебету счета: 1. 83 "Добавочный капитал" 2. 99 "Прибыли и убытки" 3. 91 "Прочие доходы и расходы	2
167.	На дату реального погашения задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал в иностранной валюте возникшая курсовая разница отражается на счете: 1. 91 "Прочие доходы и расходы" 2. 80 "Уставный капитал" 3. 83 "Добавочный капитал"	3
168.	Начисление процентов к уплате по кредиту банка, использованному на строительство объекта основных средств (не признаны инвестиционным активом), после принятия к учету законченного строительством объекта отражается в учете записью: 1. Д-т 01 К-т 66(67) 2. Д-т 91 К-т 66(67) 3. Д-т 84 К-т 66(67	2
169.	За несоблюдение налогового законодательства с расчетного счета списаны суммы штрафных санкций в доход бюджета. 1. Д-т 99 К-т 51 2. Д-т 68 К-т 51 3. Д-т 91 К-т 51	2
170.	Сумма дивидендов, начисленных акционерным обществом к уплате за отчетный год, в бухгалтерском учете АО: 1. включается в себестоимость продукции (работ, услуг) 2. включается в состав прочих доходов (расходов) организации 3 .относится в уменьшение чистой прибыли	3
171.	Начисленные к уплате в бюджет штрафные санкции за нарушение налогового законодательства относятся на: 1. себестоимость продукции (работ, услуг) 2. конечный финансовый результат за отчетный период 3. нераспределенную прибыль прошлых лет	2

172.	Сумма, перечисленная организацией на благотворительные цели, признается в бухгалтерском учете в качестве: 1. расхода за счет нераспределенной прибыли отчетного года 2. расхода за счет нераспределенной прибыли прошлых лет 3. расхода по обычным видам деятельности 4. прочего расхода	4
173.	Организацией признан штраф за нарушение условий договора купли-продажи. Данный факт хозяйственной деятельности отражается в бухгалтерском учете записью: 1. Д-т 99 К-т 76 2. Д-т 91 К-т 76 3. Д-т 26 К-т 76	2
174.	На какой счет организацией, осуществляющей торговую деятельность, списываются расходы по хранению товаров на таможне? 1. 41; 44 2. 76 3. 26 4. 91; 41	1
175.	Организация получает выручку от участия в уставных капиталах других организаций. Какое из приведенных ниже условий не является необходимым для признания в бухгалтерском учете этой выручки: 1. Сумма выручки может быть определена 2. Расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены 3. Организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом 4. Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (данная уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива)	3
176.	Организация не планирует получение доходов от обычных видов деятельности как в отчетном году, так и в будущих отчетных периодах. При этом отсутствуют заключенные в рамках обычной деятельности хозяйственные договоры. В дебет какого счета бухгалтерского учета подлежат списанию управленческие расходы, возникающие в процессе функционирования организации в отчетном году: 1. 91 2. 20 3. 26	1

177.	Какой бухгалтерской записью отражается начисление процентов по просроченным долгосрочным кредитам? 1. Д-т 84 К-т 67 2. Д-т 20 К-т 67 3. Д-т 91 К-т 51 4. Д-т 91 К-т 67 5. Д-т 99 К-т 67	4
178.	Подлежат ли включению в первоначальную стоимость приобретенного нематериального актива общехозяйственные и иные аналогичные расходы в случае, если учетной политикой организации предусмотрено ежемесячное списание этих расходов в дебет счета 90 «Продажи» в качестве расходов периода: 1. да 2. только в случаях, если они непосредственно связаны с приобретением нематериального актива 3. нет	3
179.	Организации, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, в своем бухгалтерском учете отражают его начисление записями: 1. Д-т 99 К-т 68 2. Д-т 91 К-т 68 3. Д-т 90 К-т 68	1
180.	Поступление целевых бюджетных средств отражается в коммерческой организации по кредиту счета: 1. 86 «Целевое финансирование» 2. 98 «Доходы будущих периодов» 3. 91 «Прочие доходы и расходы»	1
181.	Уменьшение величины уставного капитала до величины чистых активов оформляется бухгалтерской записью: 1. Д-т 80 К-т 99 2. Д-т 80 К-т 83 3. Д-т 80 К-т 84	3
182.	Отчисления в резервный капитал за счет прибыли оформляется бухгалтерской записью: 1. Д-т 99 К-т 82 2. Д-т 84 К-т 82 3. Д-т 91 К-т 82	2
183.	Вклады учредителей в уставный капитал основными средствами оформляют бухгалтерской записью: 1. Д-т 08 К-т 75 2. Д-т 01 К-т 80 3. Д-т 01 К-т 75	1

184.	Начисление работникам организации доходов от участия в уставном капитале организации оформляется бухгалтерской записью: 1. Д-т 84 К-т 75 2. Д-т 84 К-т 70 3. Д-т 99 К-т 75	2
185.	Определите корреспонденцию счетов по продаже продукции в организации при определении выручки для целей налогообложения по мере отгрузки продукции и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов: 1. Д-т 62 К-т 90; Д-т 90 К-т 43; Д-т 90 К-т 76; Д-т 51 К-т 62; Д-т 76 К-т 68 2. Д-т 45 К-т 43; Д-т 51 К-т 90; Д-т 90 К-т 45; Д-т 90 К-т 68 3. Д-т 62 К-т 90; Д-т 90 К-т 43; Д-т 90 К-т 68; Д-т 51 К-т 62	3
186.	При выплате работникам доходов от участия в капитале организации готовой продукцией осуществляют бухгалтерскую запись: 1. Д-т 75 К-т 91 2. Д-т 75 К-т 90 3. Д-т 70 К-т 90	3
187.	При признании в учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывают со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов: 1. 90 "Продажи" 2. 45 "Товары отгруженные" 3. 91 "Прочие доходы и расходы"	1
188.	Готовая продукция, переданная другим организациям на комиссионных началах, оформляется бухгалтерской записью: 1. Д-т 45 К-т 43 2. Д-т 91 К-т 43 3. Д-т 90 К-т 43	1
189.	Общим собранием акционеров было принято решение об увеличении размера уставного капитала за счет чистой прибыли организации. Бухгалтерская запись, отражающая увеличение уставного капитала, производится: 1. на основании приказа руководителя организации 2. на основании протокола собрания акционеров 3. на основании изменений, внесенных в Устав АО, зарегистрированных в установленном порядке	3
190.	Перечень сегментов, информация по которым раскрывается в бухгалтерской отчетности, устанавливается: 1. вышестоящей организацией 2. организацией самостоятельно исходя из ее организационной и управленческой структуры 3. документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности 4. Положением по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" ПБУ 12/2000	2

191.	В счет оплаты за отгруженную продукцию организация получила от покупателя вексель третьего лица (банковский вексель), номинал которого равен отпускной цене отгруженной продукции. Указанная операция подлежит отражению в бухгалтерском учете записью: 1. Д-т 62 субсчет "Векселя полученные" К-т 62 2. Д-т 58 К-т 62 (60) 3. Д-т 76 Кт 62	1
192.	В бухгалтерском учете заемщика стоимостные разницы, возникающие между оценкой материально- производственных запасов, ранее полученных в качестве заемных, и ценами приобретения аналогичных запасов для погашения займа отражаются записью: 1. Д-т 91 К-т 10 2. Д-т 10 К-т 97 3. Д-т 97 К-т 10	1
193.	По договору мены, в соответствии с которым обмениваемые вещи признаны равноценными, организация поставила продукцию собственного производства. Величина выручки от передачи продукции по договору мены определяется исходя из: 1. текущей рыночной цены переданной в обмен продукции 2. стоимости актива, полученного организацией в обмен на продукцию 3. себестоимости переданной в обмен продукции	1
194.	Начисление к возмещению суммы потерь от брака, подлежащей взысканию с виновных лиц – работников организации, отражается в бухгалтерском учете записью: 1. Д-т 70 К-т 28 2. Д-т 76 К-т 28 3. Д-т 73 К-т 28	3
195.	В случае, когда при формировании уставного капитала акции реализуются акционерным обществом по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма указанного превышения отражается в бухгалтерском учете АО записью: 1. Д-т 75 К-т 80 2. Д-т 75 К-т 91 3. Д-т 75 К-т 99 4. Д-т 75 К-т 83	4
196.	Начислены проценты за отчетный период по долгосрочным облигациям, приобретенным у компании "А". Составлена проводка: 1. Д-т 58 К-т 91 2. Д-т 76 К-т 97 3. Д-т 91 К-т 67	3

197.	Величина резервов по сомнительным долгам определяется организацией исходя из оценки платежеспособности должников и вероятности погашения долга: 1. По относительно однородным группам задолженностей, оценки вероятности погашения которых совпадают или близки по своему значению 2. По каждому сомнительному долгу в отдельности 3. По совокупности всех сомнительных долгов организации	2
198.	В том случае, если расходы на продажу в отчетном периоде отсутствуют, отгруженная готовая продукция, право собственности на которую не перешло к покупателю, отражается в балансе: 1. По фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей затраты, связанные с реализацией 2. Только по фактической себестоимости 3. По фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости	3
199.	По условиям договора от покупателя получен аванс на сумму 200 000 руб. Товаров отгружено на сумму 250 000 руб. Зачет аванса отразится проводками (для упрощения НДС не взимается): 1. Д-т 62 субсчет "авансы полученные" К-т 62 100000 2. Д-т 62 субсчет "авансы полученные" К-т 90 100000	1
200.	Предприятием выставлен счет покупателю за отгруженную продукцию. Сделаны бухгалтерские проводки: 1. Д-т 62 К-т 91; Д-т 91 К-т 43; Д-т 91 К-т 76 (68) 2. Д-т 62 К-т 90.1; Д-т 90.2 К-т 43; Д-т 90.3 К-т 68 3. Д-т 62 К-т 90.1; Д-т 90.1 К-т 43; Д-т 90.1 К-т 76 (68)	2
201.	При использовании счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и признании отклонений между нормативной и фактической себестоимостью готовой продукции в качестве расходов периода готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе: 1. по фактической себестоимости 2. по продажным ценам 3. по нормативной (плановой) себестоимости	3
202.	В представляемом годовом бухгалтерском балансе организации данные по статье «Нераспределенная прибыль отчетного года» показываются: 1. без учета принятых по итогам отчетного года решений о выплате дивидендов (доходов) акционерам (участникам) организации 2. с учетом принятых по итогам отчетного года решений о выплате дивидендов (доходов) акционерам (участникам) организации	1
203.	Обязательно ли организации-заемщику осуществлять перевод долгосрочной задолженности по кредитам и займам в краткосрочную? 1. по усмотрению организации в соответствии с учетной политикой 2. да	1

204.	Обязательно ли организации-заемщику осуществлять перевод срочной задолженности по кредитам и займам в просроченную? 1. в соответствии с положениями учетной политики организации 2. нет 3. да	1
205.	При отражении данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатель (например, непокрытый убыток отчетного года), имеющий отрицательное значение, показывается в формах отчетности: 1. со знаком "минус" 2. красными чернилами 3. в круглых скобках	3
206.	Отгруженная готовая продукция, выручка от продажи, которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, списывается с кредита счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета: 1. 91 "Прочие доходы и расходы" 2. 45 "Товары отгруженные" 3. 90 "Продажи"	2
207.	Не признается доходом организации: 1. Получение активов по договору дарения 2. Поступления денежных средств в счет погашения займа, предоставленного заемщику 3. Выручка от продажи валюты	2
208.	Коммерческие и управленческие расходы: 1. возможность признания данных расходов в полной сумме в себестоимости проданных товаров, работ, услуг в отчетном периоде нормативными документами по бухучету не предусмотрена 2. в обязательном порядке признаются в себестоимости проданных товаров, работ, услуг полностью в качестве расходов от обычных видов деятельности в данном отчетном периоде 3. могут признаваться в себестоимости проданных товаров, работ, услуг полностью в отчетном периоде в качестве расходов от обычных видов деятельности	3
209.	При списании общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» готовая продукция отражается в балансе: 1. по неполной фактической производственной себестоимости 2. по полной нормативной или плановой производственной себестоимости 3. по полной фактической производственной себестоимости	1
210.	Штрафные санкции за нарушение условий хозяйственных договоров отражаются в учете в том отчетном периоде, когда: 1.с уммы санкций признаны должником или присуждены судом к взысканию 2. суммы штрафных санкций поступили на расчетный счет или в кассу организации 3. имел место факт нарушения договорных обязательств	1

211.	Чему должно соответствовать сальдо по счету 80 «Уставный капитал»? 1. взносу учредителей (участников), поступивших на расчетный счет (кассу) организации 2. размеру уставного капитала, фактически оплаченного учредителями (участниками) 3. размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации	3
212.	Для целей бухгалтерского учета не признается расходами организации: 1. возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений 2. перечисление средств (взносов, выплат и т.п.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий 3. вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи)	3
213.	Операции по выплате доходов от участия в организации (товариществе или обществе) продукцией этого общества отражаются: 1. Д-т 75 К-т 43 2. Д-т 75 К-т 90; Д-т 90 К-т 43 3. Д-т 76 К-т 43	2
214.	Оборудование к установке, внесенное учредителями в счет вклада в уставный капитал, отражается в учете: 1. Д-т 07 К-т 75 2. Д-т 08 К-т 75; Д-т 01 К-т 08 3. Д-т 08 К-т 75; Д-т 07 К 08	1
215.	Недостачу материалов сверх норм убыли при отсутствии конкретных виновников списывают со сч. 94 «Недостатки и потери от порчи ценностей» в Д-т счета: 1. 26 «Общехозяйственные расходы» 2. 14 «Резервы под снижение стоимости мат-ценностей» 3. 99 «Прибыли и убытки» 4. 91 «Прочие доходы и расходы»	4
216.	Недостача готовой продукции, выявленная при инвентаризации (если виновник не установлен или во взыскании отказано судом) списывается: 1. Д-т 99 "Прибыли и убытки" К-т 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" 2. Д-т 26 "Общехозяйственные расходы" К-т 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" 3. Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" К-т 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей"	3

217.	Не признаются доходами организации для целей бухгалтерского учета следующие поступления от других юридических и физических лиц: 1. по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.д. 2. лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности 3. арендная плата	1
218.	Организация отгрузила продукцию на условиях коммерческого кредита, оформив его векселем. Проценты по коммерческому кредиту подлежат отражению в составе: 1. в составе внереализационных доходов 2. выручки от продажи 3. в составе операционных доходов 4. как предусмотрено в учетной политике	2
219.	Организация заключила договор мены. Условие перехода права собственности на товар в договоре не содержится. Организация отгрузила свой товар первой. Отразите данную хозяйственную операцию по отгрузке товара на счетах бухгалтерского учета: 1. Д-т 90/2 К-т 41 2. Д-т 45 К-т 41	
220.	Организации торговли учитывают затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов в составе расходов на продажу: 1.данные затраты в обязательном порядке включаются в фактическую себестоимость приобретенных товаров 2.в обязательном порядке 3.при отражении данного варианта учета в учетной политике	
221.	Отчисления в резервы по сомнительным долгам являются: 1. прочими расходами 2. чрезвычайными расходами 3. расходами по обычным видам деятельности	1
222.	По договору мены отгружена продукция и приняты к учету поступившие материалы. Сделаны бухгалтерские проводки (учет для целей налогообложения "по оплате"): 1. Д-т 10 К-т 90.1; Д-т 19 К-т 68; Д-т 90.2 К-т 40 2. Д-т 62 К--т 90.1; Д-т 90.3 К-т 68; Д-т 90.2 К-т 43; Д-т 60 К-т 62 3. Д-т 10 К-т 40; Д-т 19 К-т 68	2
223.	Положительные курсовые разницы являются: 1. доходом по обычным видам деятельности 2. чрезвычайны доходом организации 3. прочим доходом организации	3
224.	При передаче товаров для продажи на комиссионных началах они учитываются на счете: 1. 90 «Продажи» 2. 62 «Расчеты покупателями и заказчиками» 3. 45 «Товары отгруженные»	3

225.	При использовании счета 40 «Выпуск продукции» нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции списывается проводкой: 1. Д-т 40 К-т 43 2. Д-т 90 К-т 40 3. Д-т 43 К-т 40	3
226.	При использовании какого вида франко-цены коммерческие расходы поставщика будут минимальны: 1. коммерческие расходы не зависят от франко-цены 2. франко-склад покупателя 3. франко-склад поставщика	3
227.	Сумма задолженности акционеров по оплате акций АО при увеличении уставного капитала отражается: 1. Д-т 80 К-т 75 2. Д-т 75 К-т 80 3. Д-т 58 К-т 80	2
228.	Суммы полученных авансов за продаваемую продукцию отражаются по К-ту счета: 1. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами 2. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 3. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	2
229.	В какой сумме и на какой момент кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доходы отчетного периода? 1. через месяц после истечения срока исковой давности и в сумме, в которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации 2. на момент истечения срока исковой давности и в сумме, в которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации, но увеличенной на сумму процентов в пределах ставки рефинансирования ЦБ РФ за использования средств в обороте 3. на момент истечения срока исковой давности и в сумме, в которой кредиторская задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации	3
230.	Выручка принимается к бухгалтерскому учету: 1. в сумме дебиторской задолженности 2. в сумме поступивших денежных средств 3. в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности	3
231.	Возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений, считается: 1. операционными расходами 2. расходами по обычным видам деятельности 3. внереализационными расходами	2

232.	Заключительными оборотами декабря списана сумма убытка отчетного года. Отражена операция на счетах бухгалтерского учета по новому плану счетов: 1. Д-т 99 К-т 84 2. Д-т 84 К-т 91 3. К-т 84 К-т 99	3
233.	Источником покрытия убытка отчетного года не может быть: 1. резервный капитал 2. нераспределенная прибыль прошлых лет 3. добавочный капитал в части сумм прироста стоимости имущества по переоценке	3
234.	Какой вид собственного капитала формируется путем отчислений нераспределенной прибыли: 1. добавочный капитал 2. резервный капитал 3. уставный капитал	2
235.	Какая бухгалтерская проводка составляется при списании экономии по выпущенной готовой продукции: 1. Д-т 90 К-т 40 - сторно 2. Д-т 90 К-т 40 3. Д-т 40 К-т 20 4. Д-т 45 К-т 40	1
236.	К доходам от обычных видов деятельности относят: 1. выручку от продажи продукции 2. курсовые разницы 3. поступления от продажи материалов	1
237.	Комитент при отгрузке товаров на комиссию комиссионеру составляет бухгалтерские записи: 1. Д-т 45 К-т 41 2. Д-т 45 К-т 41; Д-т 62 К-т 90; Д-т 90 К-т 45; Д-т 90 К-т 68 3. Д-т 62 К-т 90; Д-т 90 К-т 41; Д-т 90 К-т 68	2
238.	В бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете организации за отчетный год события после отчетной даты, признанные организацией существенными: 1. подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год, если они отрицательно влияют на результаты деятельности организации. 2. подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год, если они положительно влияют на финансовое состояние организации. 3. подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного их характера для организации.	3
239.	Субсчета, открываемые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», в соответствии с порядком выявления финансовых результатов, закрываются: 1. по окончании отчетного года 2. ежемесячно	1

240.	Расходы организации (не изменяющей организационно-правовой формы), связанные с возникающей в ходе ее функционирования необходимостью переоформления учредительных и др. документов, изготовления новых штампов, печатей, и т.п. подлежат учету по дебету счета: 1. 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 2. 26 "Общехозяйственные расходы", 44 "Расходы на продажу" 3. 91 "Прочие доходы и расходы"	2
241.	Допускается ли внесение вклада в уставный капитал в иностранной валюте: 1. да 2. нет	1
242.	Получение организацией задатка отражается в бухгалтерском учете: 1. в порядке, предусмотренном для учета полученных авансов и предоплат 2. в порядке, предусмотренном для учета выручки от продаж	1
243.	Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском балансе в качестве: 1. краткосрочных финансовых вложений 2. внеоборотных активов 3. задолженности по налогам и сборам	2
244.	Термин «Текущий налог» в бухгалтерском учете означает: 1. сумма "условного налога", скорректированного на суммы налоговых активов и обязательств 2. сумма налога, полученного при расчете в налоговом учете 3. сумма налога, полученная по данным бухгалтерского учета	1
245.	Управленческие расходы отражаются в «Отчете о прибылях и убытках» по отдельной строке в случае, если: 1. общехозяйственные расходы включаются в себестоимость продукции 2. общехозяйственные расходы списываются на счет 90 "Продажи" 3. такое решение принято учредителями организации 4. такое решение принято руководителем организации	2
246.	Какой счет из перечисленных ниже закрывается ежемесячно: 1. 40 2. 20 3. 91	1
247.	Какой счет из приведенных ниже закрывается по окончании отчетного года: 1. 99 2. нет правильного ответа 3. 84 4. 20	1
248.	По дебету сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают: 1. отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости 2. нормативную (плановую) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг 3. фактическую производственную себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг	3

249.	Не признается текущим расходом организации: 1. Затраты по оплате услуг сторонних организаций по перевозке грузов 2. Оплата приобретения объектов нематериальных активов 3. Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств	2
250.	Бухгалтерская запись Д-т 99 К-т 09 производится: 1. в бухгалтерском учете такой записи производиться не может 2. в случае принятия к учету актива, по которому был начислен отложенный налоговый актив 3. в случае выбытии актива, по которому ранее был начислен отложенный налоговый актив	3
251.	Не являются прочим доходом: 1. поступления от продажи основных средств; 2. страховое возмещение причиненных организации убытков в связи с наводнением; 3. проценты за использование целевого кредита на строительство инвестиционного актива до его завершения;	2
252.	Не признаются доходом организации суммы: 1. полученных авансов 2. выручка от продажи валюты 3. суммы дооценки активов (за исключением внеоборотных активов)	1
253.	По размещенным облигациям организация-эмитент отражает их номинальную стоимость как: 1. доход, получаемый в конце отчетного периода 2. дебиторскую задолженность 3. кредиторскую задолженность	3
254.	Представительские расходы организаций, занятых в торговой деятельности (продажей покупных товаров), учитываются в составе: 1. расходов на продажу в сумме фактических затрат 2. общехозяйственных расходов в сумме фактических затрат 3. общехозяйственных расходов в пределах установленных норм	1
255.	Может ли списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности оформляться бухгалтерской записью Д-т 91 - К-т 60? 1. да 2. нет	1
256.	Если инвестиционный актив не принят к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств, но введен в эксплуатацию, то включение процентов по заемным средствам, привлекаемым в связи с его приобретением (сооружением), в первоначальную стоимость актива: 1. прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия его к бухгалтерскому учету 2. прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации 3. начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем фактического начала эксплуатации	2

257.	Затраты по полученным займам и кредитам, связанным с формированием инвестиционного актива, по которому по правилам бухгалтерского учета амортизация не начисляется: 1. в стоимость такого актива не включаются, а относятся на текущие расходы организации 2. включаются в стоимость такого актива 3. учитываются в составе операционных расходов	1
258.	Включение процентов по заемным средствам, полученным для строительства инвестиционного актива, в первоначальную стоимость этого актива: 1. приостанавливается при прекращении строительства в течение срока, превышающего 3 месяца 2. не приостанавливается при прекращении строительства 3. приостанавливается с момента прекращения строительства	1
259.	Укажите правильную бухгалтерскую запись по начислению условного налога на прибыль: 1. Д-т счета 91 К-т счета 68 2. Д-т счета 99 К-т счета 68 3. Д-т счета 84 К-т счета 68	2
260.	Стоимость отгруженной покупателям продукции в случае, если становится определенным, что достаточные условия для признания выручки исполнены не будут, отражается: 1. Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 90 "Продажи" - по контрактной стоимости 2. Д-т 90 "Продажи" К-т 45 "Товары отгруженные" - по фактической себестоимости 3. Д-т 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К-т 45 "Товары отгруженные" - в размере договорной (контрактной) себестоимости отгруженной продукции 4. Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" К-т 45 "Товары отгруженные" - в размере фактической себестоимости отгруженной продукции	4
261.	При каком условии организация, в случае возникновения вычитаемых временных разниц, признает отложенный налоговый актив? 1. признается в любой ситуации 2. при условии получения налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде 3. при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах	3
262.	Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете: 1. по кредиту счета 99 2. по дебету счета 99	2
263.	Если арендная плата формирует прочие доходы арендодателя, в качестве каких расходов отражаются у него в учете расходы по амортизации основных средств, сданных в аренду? 1. на счете 99 как чрезвычайные расходы 2. на счете 20 "Основное производство" 3. на счете 91 "Прочие доходы и расходы"	3

264.	Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается в сумме: 1. на которую будет уменьшаться налогооблагаемая база отчетного периода 2. на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов 3. на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль отчетного периода, но будет уменьшена в последующем отчетном периоде	2
265.	Организация-эмитент при наличии дохода по облигациям в форме процента указывает задолженность по проданным облигациям: 1. без учета, причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним 2. с учетом причитающегося к оплате на конец отчетного периода процента по ним 3. проценты отражают обособленно от номинальной стоимости облигаций как кредиторскую задолженность	3
266.	Как влияет на затраты по полученным займам и кредитам, связанным с приобретением инвестиционного актива, величина дохода от временного использования свободных заемных средств в качестве финансовых вложений? 1. уменьшает затраты по займам 2. увеличивает затраты по займам 3. не оказывает никакого влияния	1
267.	Перерасчеты по налогу из фактической прибыли отражаются в бухгалтерском учете проводкой: 1. Д-т 84 К-т 68 2. Д-т 99 К-т 68 3. Д-т 91 К-т 68	2
268.	"События после отчетной даты" - это события, произошедшие в период: 1. между отчетной датой и датой составления бухгалтерской отчетности за следующий отчетный период 2. между отчетной датой и датой утверждения бухгалтерской отчетности 3. между датой подписания бухгалтерской отчетности и датой передачи бухгалтерской отчетности в налоговую инспекцию 4. нет правильного ответа	2
269.	К инвестиционным активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы, которые: 1. требуют большого времени и затрат на приобретение и (или) строительство 2. приобретены для дальнейшей перепродажи 3. будут использоваться очень длительное время	1

270.	Постоянные разницы (доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода): 1. подлежат включению в расчет налоговой прибыли отчетного периода 2. подлежат исключению из расчета налоговой прибыли в последующие периоды 3. подлежат исключению из расчета налоговой прибыли как за отчетный, так и за последующие отчетные периоды	3
271.	Если для приобретения инвестиционного актива израсходованы заемные средства, полученные на цели, не связанные с его приобретением, то начисление процентов за использование этих заемных средств: 1. производится по ставке, которая характерна для аналогичных целевых займов 2. производится пропорционально доле указанных средств в общей сумме займов, причитающихся к оплате, полученных на цели, не связанные с данным активом 3. не производится	2
272.	Доля вклада в уставный капитал иностранным учредителем в иностранной валюте определена по курсу Центрального Банка РФ на день подписания учредительных документов. На дату реального погашения задолженности возникшая курсовая разница отражается на счете: 1. 98 "Доходы будущих периодов" или 99 "Прибыли и убытки" 2. 91 "Прочие доходы и расходы" 3. 83 "Добавочный капитал"	3
273.	Отражение в бухгалтерском балансе сальдированной суммы отложенного налогового обязательства: 1. допускается при одновременном выполнении условий: наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств; отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль 2. не допускается 3. допускается 4. допускается в соответствии с учетной политикой	1
274.	Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период признается в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства: 1. равного сумме фактической задолженности организации перед бюджетом или бюджета перед организацией 2. равного сумме процентов, рассчитанных по учетной ставке Центробанка 3. равного величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль	1

275.	Постоянное налоговое обязательство - это: 1. сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде 2. сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде 3. сумма налога которая не влияет на исчисление налога на прибыль в соответствии с ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" 4. сальдо по счету 99 субсчет "постоянное налоговое обязательство", которое приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль	1
276.	Отложенный налоговый актив - это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести: 1. к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах 2. к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах 3. к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в отчетном периоде 4. к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в отчетном периоде	1
277.	Отложенные налоговые обязательства признаются: 1. в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы 2. в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы 3. независимо от периода возникновения таких разниц	2
278.	Какие поступления от других юридических и физических лиц в соответствии с ПБУ 9/99 "Доходы организации" не признаются доходами организации? 1. выручка от продажи товаров 2. доходы от предоставления за плату во временное пользование активов 3. авансы в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг	3
279.	Отражение в бухгалтерском балансе сальдированной суммы отложенного налогового обязательства: 1. возможно, если отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль 2. возможно при одновременном наличии перечисленных условий 3. возможно при наличии в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств	2
280.	Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период признается в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства: 1. равного сумме неоплаченной величины налога 2. равного сумме, на которую будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов 3. равного сумме оплаченной величины налога	1

281.	Сумма причитающихся к уплате налоговых санкций по исчислению и уплате налога на прибыль отражается в бухгалтерском учете записями: 1.Д-т 99 К-т 68; Д-т 68 К-т 51 2.Д-т 99 К-т 84; Д-т 84 К-т 51 3.Д-т 68 К-т 77; Д-т 77 К-т 51	1
282.	Выберите правильный порядок отражения в бухгалтерском учете организации дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек: 1. не отражаются в бухгалтерском учете организации 2. включаются в прочие расходы организации 3. включаются в чрезвычайные расходы организации в сумме фактических затрат, включающих в себя расходы по ее истребованию	2
283.	Убыток, перенесенный на будущее, неиспользованный 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 образует: 1. постоянную разницу 2. вычитаемую временную разницу 3. налогооблагаемую временную разницу	2
284.	Организация присоединяет неизрасходованную сумму резерва по сомнительным долгам к прибыли года, следующего за годом его создания. Указанные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета: 1. Д-т 63 К-т 91 2. Д-т 63 К-т 84 3. Д-т 63 К-т 99	
285.	При списании организацией дебиторской задолженности в связи с истечением срока исковой давности счет 91 не может корреспондировать со счетами: 1. 60 2. 58 3. 62	2
286.	Уменьшение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью: 1. Д-т 77 "Отложенные налоговые обязательства" К-т 99 "Прибыли и убытки" 2. Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" К-т 77 "Отложенные налоговые обязательства" 3. Д-т 77 "Отложенные налоговые обязательства" К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам"	3
287.	В дебет какого счета бухгалтерского учета подлежат списанию управленческие расходы, возникающие в процессе функционирования организации в отчетном году: 1. 90 2. 20 или 90 в соответствии с учетной политикой 3. 91	2

288.	Сумму начисленного условного дохода по налогу на прибыль определяют бухгалтерской записью: 1. Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" К-т 99 "Прибыли и убытки" 2. Д-т 99 "Прибыли и убытки" К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" 3. Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" К-т 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"	1
289.	Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в качестве: 1. оборотных активов 2. внеоборотных активов 3. долгосрочных обязательств 4. краткосрочных обязательств	3
290.	Возникновение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью: 1. Д-т 99 "Прибыли и убытки" К-т 77 "Отложенные налоговые обязательства" 2. Д-т 77 "Отложенные налоговые обязательства" К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" 3. Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" К-т 77 "Отложенные налоговые обязательства"	3
291.	Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете бухгалтерской записью: 1. Д-т 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" 2. Д-т 99 "Прибыли и убытки" К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" 3. Д-т 91 "Прочие доходы и расходы" К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам"	2
292.	Появление отложенных налоговых активов оформляют бухгалтерской записью: 1. Д-т 09 "Отложенные налоговые активы" К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" 2. Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" К-т 09 "Отложенные налоговые активы" 3. Д-т 09 "Отложенные налоговые активы" К-т 99 "Прибыли и убытки"	1
293.	Отложенные налоговые активы определяются умножением ставки налога на прибыль на величину: 1. налогооблагаемых временных разниц 2. постоянных разниц 3. вычитаемых временных разниц	3
294.	Отложенные налоговые обязательства определяют умножением ставки налога на прибыль на величину: 1. постоянных разниц 2. налогооблагаемых временных разниц 3. вычитаемых временных разниц	2

295.	Уменьшение отложенных налоговых активов оформляют бухгалтерской записью: 1. Д-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" К-т 09 "Отложенные налоговые активы" 2. Д-т 09 "Отложенные налоговые активы" К-т 68 "Расчеты по налогам и сборам" 3. Д-т 99 "Прибыли и убытки" К-т 09 "Отложенные налоговые активы"	1
296.	При превышении фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли, над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам, возникают: 1. налогооблагаемые временные разницы 2. вычитаемые временные разницы 3. постоянные разницы	3
297.	Отложенные налоговые активы равняются величине, определяемой как произведение: 1. налогооблагаемых временных разниц на ставку налога на прибыль 2. вычитаемых временных разниц на ставку налога на прибыль 3. постоянных разниц на ставку налога на прибыль	2
298.	Какие из перечисленных поступлений в соответствии с ПБУ-9/99 не признаются прочими доходами? 1. поступления от продажи основных средств 2. штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора 3. поступления от продажи готовой продукции	1
299.	Не являются прочими расходами: 1. расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями 2. возмещение причиненных организацией убытков 3. курсовые разницы 4. расходы на приобретение сырья и материалов, использованных в основном производстве	4
300.	Затраты организации по уплате процентов по заемным средствам, использованным на приобретение МПЗ, произведенные до момента их принятия к учету организацией, в сроки, установленные договором займа (кредитным договором) подлежат отнесению на: 1. стоимость материальных ценностей или операционные расходы в зависимости от учетной политики организации 2. прочие расходы 3. стоимость материальных ценностей	2
301.	Какие статьи расходов на продажу могут включаться в расчет суммы расходов на продажу, приходящихся на остаток непроданных товаров на конец месяца, в организации торговли: 1. транспортные расходы и % за кредит 2. все статьи затрат или только транспортные расходы в зависимости от учетной политики организации 3. только транспортные расходы	3

302.	На каком счете учитывают расходы, непосредственно связанные с реализацией готовой продукцией: 1. 44 2. 90/2 3. 91/2 4. 26	1
303.	В какой форме отчетности отражаются сведения о временных налоговых разницах: 1. в балансе 2. отчете о финансовых результатах 3. в балансе и отчете о финансовых результатах	3

Список рекомендуемой дополнительной литературы:

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О бухгалтерском учете»

2. Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».

3. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утверждённые приказом Минфина России от 31.10. 2000 № 94н (ред. от 08.11.2010)

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 29.03.2017)

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010)

7. Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1 (ред. от 07.07.2016)

8. Зонова А.В. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие / А.В. Зонова, Л.А. Адамайтис, И.Н. Бачуринская. – М.: Эксмо, 2014. – 512 с.

9. Катина И. Э. Бухгалтерский финансовый учет расчетов: учеб. пособие / И. Э. Катина. – Петрозаводск: ПетрГУ. 2015. – 100 с.

10. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: учебник / Н. П. Кондраков. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Инфра-М, 2016. – 656 с.

11. Краснова Л. П., Шалашова Н. Т., Ярцева М. М. Бухгалтерский учет: Учебник: 2-е изд. С изменениями. – м.: Юрист, 2014. – 542 с.

12. Керимов В. Э. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. – М.: Издательско - торговая корпорация «Дашков и Ко». 2014. – 724 с.

13. Поленова С.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебник. — М.: ИТК «Дашков и К°», 2014. — 464 с.

14. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии. – М.: ТК Велби, Проспект, 2015. – 552 с.

15. Сивков, Е.В. Современный бухгалтерский учет. Основной курс от аудитора Евгения Сивкова. 2014. - 320 с.

16. Хвостик Т. В. Практикум по бухгалтерскому (финансовому) учету / Т. В. Хвостик. - М. : ФОРУМ: ИНФРА-М, 2015. - 175 с.

Кузьмина Елена Валерьевна
Морозова Наталья Вячеславовна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Налоговая льгота – Общероссийский классификатор продукции
ОК 005-93, т. 2; 95 3005 – учебная литература

Подписано в печать 20.03.2018. Формат 60×84/16. Печать цифровая.
Усл. печ. л. 18,5. Тираж 500. Заказ 16551b.

Отпечатано с готового оригинал-макета, предоставленного авторами,
в Издательско-полиграфическом центре Политехнического университета.
195251, Санкт-Петербург, Политехническая ул., 29.
Тел.: (812) 552-77-17; 550-40-14.